

Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
Fakultet ekonomije i turizma
„Dr. Mijo Mirković“



KRISTINA FARAGUNA

KORIŠTENJE STRATEŠKIH RAČUNOVODSTVENIH INFORMACIJA U HRVATSKOM GOSPODARSTVU

Diplomski rad

Pula, 2015.

Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
Fakultet ekonomije i turizma
„Dr. Mijo Mirković“

KRISTINA FARAGUNA

**KORIŠTENJE STRATEŠKIH RAČUNOVODSTVENIH
INFORMACIJA U HRVATSKOM GOSPODARSTVU**

Diplomski rad

JMBAG: 0303021140, redovna studentica

Studijski smjer: Financijski management

Predmet: Strateško računovodstvo

Mentor: izv. prof. dr. sc. Robert Zenzerović

Pula, srpanj 2015.

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Ja, dolje potpisana Kristina Faraguna, kandidatkinja za magistricu ekonomije (poslovne ekonomije) ovime izjavljujem da je ovaj Diplomski rad rezultat isključivo mogega vlastitog rada, da se temelji na mojim istraživanjima te da se oslanja na objavljenu literaturu kao što to pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da niti jedan dio Diplomskog rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz kojega necitiranog rada, te da ikoji dio rada krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za koji drugi rad pri bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili radnoj ustanovi.

U Puli, 25. 06. 2015.

Studentica:

Faraguna Kristina

IZJAVA
o korištenju autorskog djela

Ja, Faraguna Kristina dajem odobrenje Sveučilištu Jurja Dobrile u Puli, kao nositelju prava iskorištavanja, da moj diplomski rad pod nazivom „Korištenje strateških računovodstvenih informacija u hrvatskom gospodarstvu“ koristi na način da gore navedeno autorsko djelo, kao cjeloviti tekst trajno objavi u javnoj internetskoj bazi Sveučilišne knjižnice Sveučilišta Jurja Dobrile u Puli te kopira u javnu internetsku bazu završnih radova Nacionalne i sveučilišne knjižnice (stavljanje na raspolaganje javnosti), sve u skladu s Zakonom o autorskom pravu i drugim srodnim pravima i dobrom akademskom praksom, a radi promicanja otvorenoga, slobodnoga pristupa znanstvenim informacijama.

Za korištenje autorskog djela na gore navedeni način ne potražujem naknadu.

U Puli, 08.07.2015.

Potpis

Faraguna Kristina

SADRŽAJ

1. UVOD	1
2. RAČUNOVODSTVO KAO IZVOR INFORMACIJA ZA POSLOVNO ODLUČIVANJE 2	
2.1. Struktura i uloga računovodstva i računovodstvenih informacija u upravljanju poduzećem.....	3
2.1.1. Računovodstvene informacije.....	5
3. UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO	12
4. STRATEŠKO ILI STRATEGIJSKO UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO	16
4.1. Učinci turbulentnog poslovnog okruženja na potrebu za strateškim računovodstvenim informacijama.....	17
5. INSTRUMENTI I TEHNIKE STRATEŠKOG RAČUNOVODSTVA	21
5.1. Specifični obračuni kao instrument strategijskog računovodstva	23
5.1.1. Obračun troškova procesa – tehnika specifičnih obračuna.....	23
5.1.1.1. ABC vs. PKR varijanta obračuna troškova procesa.....	25
5.1.1.2. Ciljevi i faze uvođenja obračuna troškova procesa.....	30
5.1.2. Obračun troškova kvalitete kao tehnika specifičnih obračuna.....	33
5.1.2.1. Praćenje troškova kvalitete.....	35
5.1.3. Obračun ciljnih troškova ili <i>Target Costing</i>	37
5.1.4. Obračun troškova životnog vijeka kao tehnika specifičnih obračuna	42
5.1.5. <i>Eco costing</i> ili obračun troškova okoliša	45
5.1.5.1. Vrste troškova okoliša.....	50
5.1.6. Ostale tehnike specifičnih obračuna kao instrumenta strateškog računovodstva ...	53
5.2. Ostali instrumenti strategijskog računovodstva.....	54
5.2.1. Planiranje, kontrola i usporedba rezultata.....	54
5.2.2. Donošenje strateški orijentiranih poslovnih odluka.....	57
5.2.3. Računovodstvo konkurenata	57
5.2.4. Računovodstvo kupaca	59
6. INFORMACIJE ZA STRATEŠKO UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO	60
6.1. Izvori računovodstvenih informacija potrebnih strateškom menadžmentu.....	63
7. ISTRAŽIVANJE O KORIŠTENJU STRATEŠKIH RAČUNOVODSTVENIH INFORMACIJA U HRVATSKOM GOSPODARSTVU	66

7.1. Rezultati istraživanja o korištenju strateških računovodstvenih informacija u hrvatskom gospodarstvu	68
8. ZAKLJUČAK	110
LITERATURA	112
POPIS SLIKA	115
POPIS TABLICA	116
POPIS GRAFIKONA	117
POPIS PRILOGA	119
SAŽETAK	120
SUMMARY	121

1. UVOD

Strateške odluke, koje donose strateški menadžeri, polazište su za definiranje dugoročnih ciljeva poduzeća i strategije kojom se isti namjeravaju ostvariti. Dobro formulirana i implementirana strategija važna je za dugoročnu opstojnost poduzeća.

Strateški menadžeri, kao i menadžeri ostalih razina, svoje odluke donose na temelju informacija koje, između ostalog, osigurava računovodstvo. Informacije namijenjene strateškim menadžerima osigurava strategijsko upravljačko računovodstvo. U prikupljanju potrebnih strateških informacija, strateško upravljačko računovodstvo primjenjuje strategijske računovodstvene instrumente sastavljene od različitih tehnika.

Tema ovog diplomskog rada je korištenje strateških računovodstvenih informacija u hrvatskom gospodarstvu. Rad je strukturiran na način da ukupno ima osam poglavlja, uključujući uvod i zaključak.

Diplomski rad započinje osvrtom na pojam računovodstva i računovodstvenih informacija. Navodi se uloga računovodstva u poduzeću i njegova važnost kao izvora informacija koje su menadžmentu potrebne u poslovnom odlučivanju i upravljanju poduzećem.

Treće poglavlje govori o upravljačkom računovodstvu. U tom se dijelu rada, između ostalog, daje osvrt na povijesni razvoj upravljačkog računovodstva, pristup različitih autora definiranju ove vrste računovodstva i na njegove aktivnosti.

Sljedeće poglavlje govori o strategijskom upravljačkom računovodstvu, kao vrsti upravljačkog računovodstva, koje je namijenjeno pripremi informacija za donošenje strateških poslovnih odluka.

Peto se poglavlje odnosi na strateške računovodstvene instrumente. U tom se poglavlju detaljno opisuje svaki strateški računovodstveni instrument i pripadajuće mu tehnike, koji upravljačkim računovođama stoje na raspolaganju za zadovoljenje informacijskih potreba menadžera.

Sljedeće poglavlje daje osvrt na informacije za strateško odlučivanje. Poglavlje se fokusira na računovodstvene informacije i izvore istih.

Sedmo poglavlje iznosi rezultate istraživanja o korištenju strateških računovodstvenih informacija u hrvatskom gospodarstvu, provedenog putem *online* ankete tijekom lipnja 2015. godine.

2. RAČUNOVODSTVO KAO IZVOR INFORMACIJA ZA POSLOVNO ODLUČIVANJE

Prve naznake računovodstva i računovodstvenih dokumenata zabilježene su još u vrijeme stare babilonske civilizacije. Svoj doprinos računovodstvu i računovodstvenoj profesiji dale su i ostale civilizacije poput egipatske, grčke i rimske. Zahvaljujući njima razvilo se državno računovodstvo, a kasnije i porezno.

Sam razvoj računovodstva temeljio se na prijenosu tradicije i vještine u vođenju poslovnih knjiga. Daljnjem njegovom razvoju pomoglo je uvođenje arapskih brojeva i izum tiskarskog stroja. Kao važan trenutak u razvoju računovodstva valja istaknuti početak primjene dvojnog računovodstva u četrnaestom stoljeću u talijanskom gradu Genovi.

Računovodstvo i računovodstvena profesija nastavili su se razvijati kroz povijest. Sustavno obrazovanje na području računovodstvene profesije započelo je krajem devetnaestog stoljeća, a do njenog punog razvoja dolazi tijekom dvadesetog stoljeća. To je razdoblje značajno po porastu važnosti sveučilišta, profesionalnih udruga računovođa, razvoju suvremene informatičke tehnologije, rastu financijskih tržišta te ujednačavanju osnove financijskog izvještavanja.

Jedinstvenu definiciju ovog pojma danas je vrlo teško dati. Računovodstvo je vještina (tehnika) ili umijeće evidentiranja (knjiženja), klasificiranja i analiziranja u novcu izraženih poslovnih transakcija te interpretacija rezultata tih postupaka i znanstvena disciplina koja se bavi logičkim zaključivanjem na temelju uspostavljenih kategorija i načela koji pružaju okvir u kojem djeluje računovodstvena praksa, ali i razvija novu praksu i postupke (Ekonomski leksikon, 2011:782).

Valja istaknuti da autori posežu za definiranjem računovodstva prema četiri pristupa. Prema Dražić – Lutilsky et. al. (2010:11), najčešće se u literaturi navode ova četiri pristupa: računovodstvo kao vještina, tehnika ili umijeće, računovodstvo kao znanstvena disciplina, računovodstvo kao uslužna funkcija poslovnog subjekta i računovodstvo kao dio upravljačkog informacijskog sustava poslovnog subjekta.

Računovodstvo kao vještina, tehnika i umijeće je najstarija definicija računovodstva, prema kojoj je ono vještina evidentiranja nastalih poslovnih događaja.

Prema Dražić – Lutilsky et. al. (2010:12), najvažnija definicija računovodstva kao znanstvene discipline je ona E. S. Hendriksena koja tvrdi: „Računovodstvo kao teorija može

se definirati kao logičko zaključivanje na temelju uspostavljenih načela koja pružaju opći okvir u kojem djeluje računovodstvena praksa, ali i vodič za razvoj nove prakse i postupaka“.

Valja navesti i definicije računovodstva kao dijela upravljačkog informacijskog sustava i kao uslužne službe poslovnog subjekta. Računovodstvo je informacijski sustav koji mjeri poslovne događaje, procesira informacije u izvještaje te komunicira pomoću informacija s nositeljima odlučivanja poslovnog subjekta (Dražić – Lutitsky et. al., 2010:14). Prema toj definiciji računovodstvo obuhvaća mjerenje, procesiranje i komuniciranje. Mjerenje predstavlja realizaciju poslovnih događaja, procesiranje obradu podataka i izradu financijskih izvještaja, a komuniciranje njihovu objavu.

Računovodstvo kao uslužna funkcija predstavlja definiciju računovodstva s obzirom na njegovu ulogu u poduzeću, koja se očituje kroz pružanje računovodstvenih informacija eksternim i internim korisnicima. To su informacije o poslovnim događajima koje su, menadžerima, kreditorima, investitorima i ostalim korisnicima, podloga za donošenje poslovnih odluka.

2.1. Struktura i uloga računovodstva i računovodstvenih informacija u upravljanju poduzećem

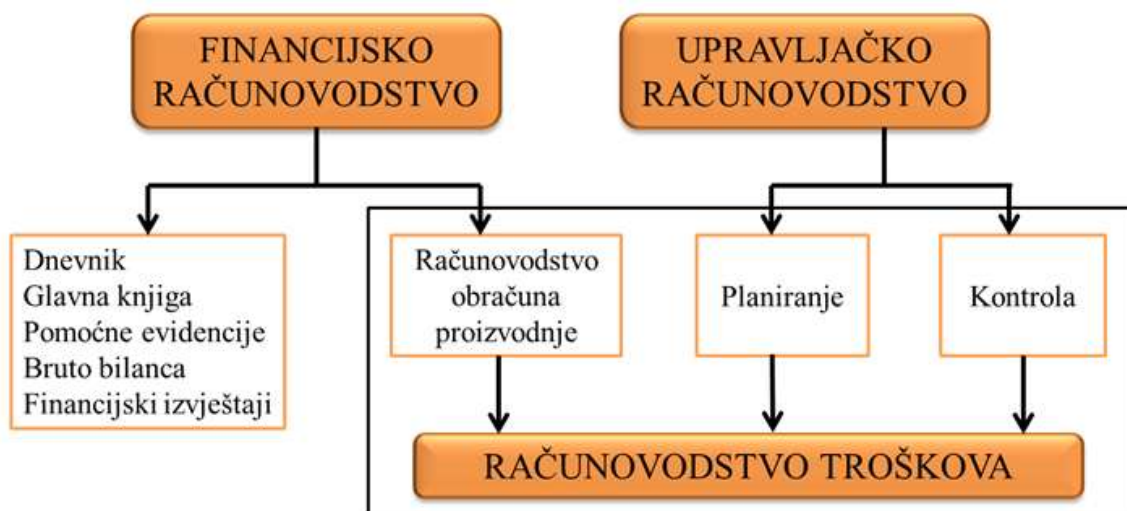
Računovodstvo se može strukturirati prema tradicionalnom i suvremenom konceptu.

Prema tradicionalnom konceptu računovodstvo se može podijeliti na računovodstveno planiranje, knjigovodstvo, računovodstvenu kontrolu, računovodstvenu analizu te računovodstveno informiranje.

Prema suvremenom konceptu razlikuje se financijsko, troškovno te upravljačko računovodstvo.

Struktura računovodstva prikazana je na slici 1.

Slika 1. *Struktura računovodstva*



Izvor: izrada autorice prema slici 1. Funkcionalna struktura računovodstva. Gulin et. al. (2011.). *Upravljačko računovodstvo*. str.11.

Financijsko računovodstvo, glavno računovodstvo, opće računovodstvo dio je računovodstva koji obuhvaća računovodstvene procese bilježenja, klasificiranja, zbrajanja i informiranja o poslovnoj aktivnosti poduzeća; sintetičko je računovodstvo jer daje podatke i informacije o poduzeću kao cjelini, o njegovoj povezanosti i transakcijama s vanjskim svijetom (Ekonomski leksikon, 2011:218).

Dok je predmet financijskog računovodstva vanjsko područje poslovanja samo sa sažetim podacima o unutrašnjem području poslovanja, dotle je predmet računovodstva troškova unutrašnje područje poslovanja u poduzeću (Turk, 1973:1).

Prema široj definiciji računovodstva troškova pod ovim pojmom se podrazumijeva proces utvrđivanja, zbrajanja i interpretacije podataka potrebnih za (1) planiranje i kontrolu, (2) odluke rukovodstva i (3) utvrđivanje troškova po proizvodima (Polimeni, Handy i Cashin, 1999:5).

Zadatak računovodstva troškova sastoji se od utvrđivanja podataka o troškovima materijala, rada i indirektnim troškovima proizvodnje te objavljivanja na tome temeljenih informacija. Ono planira troškove proizvodnje, prodaje i uprave i prati ih po mjestima nastanka, prirodnim vrstama, nositeljima i drugo. Na taj način osigurava potrebne informacije o troškovima, koje su temelj za donošenje svakodnevnih, ali i dugoročnih odluka.

Treba istaknuti da računovodstvo troškova predstavlja kombinaciju financijskog i upravljačkog računovodstva. Utjecaj financijskog računovodstva očituje se u dijelu koji se odnosi na obračun proizvodnje, a utjecaj upravljačkog računovodstva u pogledu planiranja i kontrole.

Računovodstvo troškova sadrži povijesne informacije o troškovima, ali i informacije koje se odnose na budućnost, što je bitno za donošenje poslovnih odluka (Dražić - Lutilsky et. al., 2010:19).

Upravljačko računovodstvo je onaj dio računovodstva koji pruža informacije primarno unutarnjim korisnicima kao što je menadžment na svim razinama odlučivanja i odgovornosti poslovnog subjekta (Gulin et. al., 2003:18).

Detaljniji osvrt na upravljačko računovodstvo dat će se kasnije.

2.1.1. Računovodstvene informacije

Računovodstvo je namijenjeno pružanju računovodstvenih informacija raznim korisnicima u poduzeću i njegovoj okolini.

Proučavajući pojam „informacija“, nailazi se na različite pristupe različitih autora, pa je jednu jedinstvenu definiciju vrlo teško dati. Sama riječ „informacija“ dolazi od latinske riječi „*informare*“, što bi u prijevodu značilo oblikovati, dati oblik, predočiti, a odnosi se na obavijest, obavještanje, podatak o nečemu i slično.

Whitten, Bentley i Ho definiraju informaciju kao podatak koji je obrađen, transformiran i prilagođen za primatelja u procesu donošenja poslovnih odluka (Dražić – Lutilsky et. al., 2010:116)¹. Davis i Olson definiraju informaciju kao podatak obrađen u obliku koji je smislen njezinom primatelju i koji ima stvarnu ili percipiranu vrijednost za njegove sadašnje i buduće odluke i akcije (Dražić – Lutilsky et. al., 2010:117)². Prema Dražić – Lutilsky et. al. (2010:117), informacija ima obilježja neke pojave, veza, odnosa i procesa, iskazano u obliku određenoga znaka, podatka, svojstva i slično, koji sadržavaju neku važnu poruku i svrhu³.

Informacija mora primatelju pružiti obavijesti o činjenicama s kojima nije upoznat i potvrditi mu one koje su moguće. Iako se ovaj pojam često poistovjećuje s pojmom podatak, valja istaknuti da između njih postoji razlika. Informacija je poseban, obrađeni oblik podatka koji ima određenu vrijednost za primatelja i koji u njemu izaziva određenu reakciju, dok

¹ Vidi: Whitten, J.L., Bentley, L.D., Ho, T. I. M. (1986.): *Systems Analysis and Design Methods*. St. Louis: Times Mirror / Mosby College Publishing. str. 67.

² Vidi: Davis, G. B., Olson, M. H. (1985.): *Management Information Systems: Conceptual Foundations, Structure and Development*. New York: McGraw-Hill. str. 200.

³ Vidi: grupa autora (glavni urednik Baletić, Z.) (1995.). *Ekonomski leksikon*. Zagreb: Leksikografski zavod „Miroslav Krleža“ i Masmedia. str. 319.

podatak ne mora imati ta obilježja (Dražić – Lutilsky et. al., 2010:118). Promatrajući po obuhvatu pojma, daje se zaključiti kako je informacija puno širi pojam od pojma podatak. Prema Miki (1987:129), ona ustvari znači obavijest koja donosi nove spoznaje koje su potrebne za rad i upravljanje.

Važno je da informacije budu korisne. Meter (2006:520) je u svome radu izdvojio najvažnija obilježja korisnih informacija:

1. **relevantnost** – informacija je relevantna ako uklanja neizvjesnost, poboljšava sposobnost donositelja odluka za predviđanje, ili potvrđuje, odnosno opovrgava njegova prijašnja očekivanja,

2. **pouzdanost** – informacija je pouzdana ako ne sadrži pogrešku ili pristranost i ako točno predstavlja događaje ili aktivnosti organizacije,

3. **potpunost** – informacija je potpuna ako ne izostavlja važne aspekte istaknutih događaja ili aktivnosti koje mjeri,

4. **pravovremenost** – informacija je pravovremena ako je pribavljena na vrijeme da osigura donositeljima odluka korištenje za odlučivanje,

5. **razumljivost** – informacija je razumljiva ako je predstavljena u korisnom i razumljivom obliku,

6. **dokazivost** – informacija je dokaziva ako se uvijek na isti način može interpretirati i ako za nju postoji vjerodostojna isprava.

Nakon što su navedene neke od definicija samog pojma informacija, valja definirati pojam računovodstvene informacije. Računovodstvene se informacije mogu najjednostavnije definirati kao prikaz podataka koji su potrebni korisnicima unutar i izvan poduzeća za donošenje odluka u poslovanju.

Na temelju tih informacija donose se poslovne odluke te imaju značajnu ulogu kako u pogledu uočavanja stanja proteklog razdoblja tako i u pogledu predviđanja u narednom planskom razdoblju (Miko, 1987:130). One su rezultat cijelog računovodstvenog procesa, a predočuju se u financijskim izvještajima. Prema Gulinu et. al. (2003:115), odgovornost za njihovo pripremanje i predočavanje ima menadžment.

Menadžment je pojam koji ima široko poimanje i različita značenja. Stoga ga je teško definirati jednom jedinstvenom definicijom. Definiranje menadžmenta kao procesa koordiniranja čimbenika proizvodnje, odnosno poslovanja u svrhu postizanja određenih ciljeva, jedna je od najčešćih definicija menadžmenta (Sikavica, Bahtijarević-Šiber i Pološki Vokić, 2008:10). Često se ističe da ono predstavlja proces, znanstvenu disciplinu, vještinu, profesiju i funkciju u organizaciji.

Temeljna zadaća menadžmenta je učiniti ljude sposobnima za zajedničko izvršavanje zadataka putem zajedničkih ciljeva i zajedničkih vrijednosti (Sikavica, Bahtijarević - Šiber i Pološki Vokić, 2008:5).

Planiranje, organiziranje, kontrola i vođenje jesu četiri funkcije koje menadžment ima u poduzeću.

Proces planiranja sastoji se od pet faza: definiranje ciljeva organizacije, određivanje stvarnog položaja organizacije u odnosu na postavljene ciljeve, predviđanje budućih događaja, izrada planova za ostvarivanje ciljeva te implementacija plana i ostvarivanje rezultata (Sikavica, Bahtijarević-Šiber i Pološki Vokić, 2008:25). Zadatak ove funkcije je definiranje misije, dugoročnih ciljeva i formuliranje strategije.

Organiziranje, kao funkcija, obuhvaća dodjeljivanje uloga zaposlenicima u poduzeću kako bi se ostvarili definirani ciljevi.

Vođenje, kao najvažnija funkcija, zaduženo je za pripremu podređenih za izvršenje onoga što nadređeni žele i traže od njih. Ovdje dolazi do interakcije između nadređenih i podređenih, točnije između menadžera i suradnika. Bit vođenja je u tome da se ono bavi međuljudskim aspektom menadžmenta pa uključuje i motiviranje, stilove vođenja i komuniciranje (Sikavica, Bahtijarević-Šiber i Pološki Vokić, 2008:27).

Posljednja funkcija je kontrola, koja je potrebna u cilju osiguranja da poduzeće posluje prema željenom tijeku i ostvari postavljene ciljeve. Razlikuje se preventivna, tekuća i naknadna kontrola.

Upravljanje ljudskim potencijalima često se ubraja u funkcije menadžmenta. Temeljni zadatak funkcije upravljanja ljudskim potencijalima svodi se na popunjavanje radnih mjesta, održavanje radnih mjesta popunjenim te stalnu izobrazbu, usavršavanje i trening zaposlenih (Sikavica, Bahtijarević - Šiber i Pološki Vokić, 2008:26).

U nekom poduzeću razlikuju se tri osnovne grupe ili razine menadžmenta, a to su vrhovni ili strateški menadžment, srednji ili taktički menadžment te operativni ili menadžment prve razine.

Vrhovni, top ili menadžment najviše razine uglavnom obuhvaća predsjedavajućeg u upravnom odboru, direktore, glavnog izvršnog direktora, glavnog operativnog direktora te potpredsjednika. Predstavlja vezu između organizacije i njezine okoline. Njegovi zadaci jesu donošenje malobrojnih, kompleksnih odluka, postavljanje ciljeva i dugoročnih planova organizacije, formuliranje strategija te politika za ostvarenje ciljeva. Vrhovni menadžeri, odnosno menadžeri najviše razine menadžmenta bit će to uspješniji ukoliko su naučili da

istinski slušaju što njihovi suradnici misle o poslu, o konkurenciji, o strategiji poduzeća, o organizaciji, o drugim ljudima i tome slično (Sikavica i Bahtijarević – Šiber, 2004:112).

Taktički menadžment ili srednje rukovodstvo obuhvaća direktore divizija, menadžere područja, tvornica te odjela. Zadaci te razine menadžmenta jesu pretvorba postavljenih dugoročnih ciljeva u konkretne ciljeve i zadatke organizacijskih jedinica. Ona osigurava *input* materijala, znanja i informacija za operativnu razinu, identifikaciju problema, iniciranje i prijedloge rješenja (Sikavica i Bahtijarević – Šiber, 2004:112). Taktički menadžeri usmjereni su na formiranje unutarnjih podsistema, zaduženi su za optimalno funkcioniranje organizacije i moraju izvršavati tri vrste uloga - nadređenih, ravnopravnih kolega i podređenih.

Menadžere prve razine ili operativne menadžere karakterizira izravan kontakt s radnicima, zbog čega imaju mogućnost najpreciznijeg određivanja poslovnih problema poduzeća. Kao primjer te vrste menadžera, mogu se navesti menadžeri ureda i nadzornici.

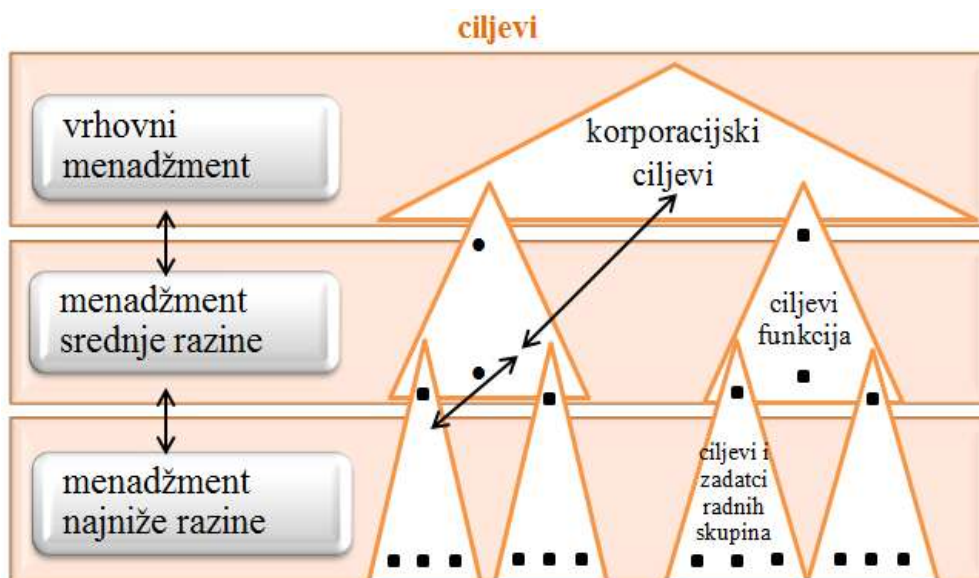
Svaka razina u organizaciji zahtijeva posjedovanje za nju potrebnih znanja. Vrhovni menadžeri trebali bi posjedovati konceptualna znanja i vještine, odnosno znanja oblikovanja. Na srednjoj razini menadžmenta tražit će se znanja i vještine u ophođenju s ljudima. Za menadžere najniže razine najvažnije je da posjeduju tehnička znanja i vještine.

S obzirom na razinu na kojoj se menadžer u poduzeću nalazi, razlikuje se obujam informacija koje su njemu potrebne za donošenje poslovnih odluka.

Prema Gulin et. al. (2003:116), menadžment je prvenstveno zainteresiran za računovodstvene informacije koje su potrebne za planiranje, donošenje ekonomskih odluka, osiguranje praćenja i kontrole izvršenja postavljenih ciljeva te poduzimanje korektivnih aktivnosti ako se poslovanje ne odvija u skladu s postavljenim ciljevima (planom).

Vrhovni menadžment je zadužen za donošenje korporacijskih ciljeva, menadžment srednje razine utvrđuje ciljeve pojedinih poslovnih jedinica, a najniža razina menadžmenta zadužena je za utvrđivanje ciljeva i zadataka pojedinih radnih skupina (Sikavica, Bahtijarević-Šiber i Pološki Vokić, 2008:40).

Slika 2. Ciljevi prema razinama menadžmenta u organizaciji



Izvor: izrada autorice prema slici 1.15. Usklađenost ciljeva po pojedinim razinama menadžmenta. Sikavica, P., Bahtijarević - Šiber, F. i Pološki Vokić, N. (2008.). *Temelji menadžmenta*. str. 41.

Drugim riječima, strateški menadžment donosi strateške odluke, taktički menadžment taktičke, a menadžment najniže razine operativne odluke. Iz tog razloga svakoj su razini potrebne one informacije koje su im bitne za donošenje odluka iz njihove nadležnosti.

Prema Miki (1987:131), na temelju računovodstvenih informacija donose se odluke koje mogu biti strateške odluke koje definiraju ciljeve i daju osnovne pravce aktivnosti k ciljevima, taktičke odluke koje pretežno znače razradu i realizaciju svih i usmjerene su konkretnoj aktivnosti te operativne odluke koje određuju dnevnu aktivnost.

Računovodstvene se informacije mogu podijeliti i prema njihovoj namjeni. Razlikuju se računovodstvene informacije namijenjene vanjskim ili eksternim korisnicima te one namijenjene unutarnjim ili internim korisnicima.

Računovodstvene informacije namijenjene vanjskim korisnicima, kao što su primjerice vlasnici, ulagači, poslovni partneri, zajmodavci, vlada, revizori i slično, prezentirane su u temeljnim financijskim izvještajima kao što su bilanca, račun dobiti i gubitka, izvještaj o novčanom toku, izvještaj o promjenama kapitala te bilješkama uz financijske izvještaje.

Računovodstvene informacije namijenjene unutarnjim korisnicima (menadžmentu i radnicima) prezentirane su u ostalim računovodstvenim izvještajima kojima je cilj pružiti informacije potrebne za planiranje, odlučivanje i kontrolu.

S obzirom na prethodno navedeno, razlikuju se dvije vrste tokova informacija u poduzeću. Riječ je o internim i eksternim tijekovima informacija, što najbolje pokazuje sljedeća slika.

Slika 3. Tokovi informacija unutar i izvan poduzeća



Izvor: izrada autorice prema slici 5.2. Interni i eksterni tokovi informacija. Gulin, D. et. al. (2010.). *Računovodstvo*, str.117.

Na slici je vidljivo u kojim se sve smjerovima informacije mogu kretati. Što se tiče internog tijeka informacija, na slici su vidljiva dva tijeka.

Jedan se tijek odnosi na horizontalno kretanje informacija koje podrazumijeva dnevne operativne zadatke. Tu se najčešće radi o vrlo detaljnim informacijama.

Drugi se tijek odnosi na vertikalno kretanje informacija. Tu je riječ o sintetičkim informacijama koje se odnose na aktivnosti menadžera na svim razinama. Menadžerima su takve informacije potrebne kako bi realizirali svoje temeljne aktivnosti ili funkcije.

Što se tiče eksternih tijekova informacija, riječ je o razmjeni informacija između poduzeća i eksternih korisnika, odnosno interesnih skupina koje se nalaze u okolini poduzeća.

Dražić – Lutlisky et. al. (2010:118) navode da je proces odlučivanja zapravo kontinuirani tijek transformacije ili prerade prikupljenih internih i eksternih informacija u relevantne poslovne odluke.

S obzirom da se odluke u poslovanju u najvećoj mjeri donose na temelju informacija iz financijskih izvještaja, važno je da postoji kvalitetan model financijskog izvješćivanja. Mrša (2005:61) ističe da se kvalitetnim mogu smatrati izvještaji koji doista prikazuju stanja koje korisnici drže da prikazuju, izvještaji koji su utemeljeni na znanstvenim metodama i

modelima, koji prikazuju rezultate transakcija, koji nisu podložni manipulaciji i alternativnim tretmanima, koje je moguće kvantificirati i provjeriti. Postojanje takvog kvalitetnog modela financijskog izvještavanja predstavlja temelj za poslovno odlučivanje.

Zadaća samih menadžera, ali može se reći i cilj računovodstvene profesije, je sastavljanje kvalitetnih financijskih izvještaja. Općenito, cilj financijskih izvještaja mogao bi se definirati kao pružanje informacija korisnicima financijskih izvještaja koje im služe kao podloga pri donošenju poslovnih odluka (Dražić – Lutilsky et. al., 2010:119).

Financijsko izvještavanje ima više ciljeva koji se mogu podijeliti u nekoliko grupa, uzimajući u obzir vrstu informacija koje bi trebalo osigurati. Ono mora osigurati informacije koje će sadašnjim i potencijalnim ulagačima, kreditorima i drugim korisnicima omogućiti donošenje racionalnih odluka u pogledu kreditiranja, ulaganja i drugo. Potom, financijsko izvještavanje treba osigurati informacije koje će korisnicima olakšati procjenjivanje iznosa, neizvjesnih budućih novčanih tokova i slično. Treću ciljanu grupu informacija čine one koje se odnose na ekonomske resurse poduzeća, njihovu funkciju, potrebe za dodatnim resursima i ostalo.

Gulin et. al. (2003:117) ističu da je u poslovnom odlučivanju veoma bitno informacije dostavljati na pravo mjesto, na pravi način, u pravo vrijeme i uz minimalne troškove.

3. UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO

Promjene u organizaciji kompanija i njihovom funkcioniranju rezultat su rasta i razvoja samih kompanija. Njihov je rast doveo do toga da informacije, koje pruža financijsko računovodstvo, više nisu zadovoljavale potrebe menadžera i vlasnika u pogledu donošenja odluka vezanih za poslovanje.

Menadžment nekog poduzeća važan je korisnik računovodstvenih informacija. Gulin et. al. (2011:3) navode da menadžment kompanija treba donositi operativne i strateške odluke kojima će ispunjavati ciljeve kompanija od strane njihovih vlasnika.

Kao što je već rečeno, rast kompanija doveo je do toga da menadžment više nije mogao koristiti informacije koje proizlaze iz financijskih izvještaja kao rezultata financijskog računovodstva. Iz tog razloga došlo je do razvoja posebnog dijela računovodstva. U tom se dijelu računovodstva vršila daljnja prerada informacija sadržanih u financijskim izvještajima. Ono se u nekim subjektima nazivalo troškovno, a u drugima upravljačko računovodstvo. Razvoj troškovnog računovodstva više se veže uz početak dvadesetog stoljeća, dok se razvoj upravljačkog veže uz njegov kraj. Vrlo često se upravljačko računovodstvo smatra modernim računovodstvom troškova.

Može se reći da je razvoj tih oblika računovodstva, među kojima postoje neznatne razlike, rezultat jačanja svijesti menadžera o važnosti kvalitete ponuđenih proizvoda i usluga i njihove pravovremene prodaje. Istovremeno je došlo i do jačanja svijesti samih računovođa da računovodstvene informacije moraju biti kvalitetne i pravovremeno dostupne menadžerima jer o tome ovisi donošenje i provedba poslovnih odluka.

Ključna područja i čimbenici razvoja upravljačkog računovodstva, kao i računovodstva troškova jesu zadovoljavanje potrošača, glavni čimbenici uspješnosti poslovnog subjekta, cjelovita analiza vrijednosnog lanca, dvostruko eksterno/interno usmjerenje te kontinuirano poboljšanje (Dražić – Lutilsky et. al., 2010:518).

Danas se upravljačko računovodstvo naziva i interno računovodstvo. Točnije ono predstavlja suvremeni naziv za interno računovodstvo. Interno računovodstvo je dio računovodstva koji priprema računovodstvene informacije te ih prosljeđuje unutarnjim korisnicima računovodstvenih informacija (Ekonomski leksikon, 2011:316).

Razlikuje se interno računovodstvo u užem i širem smislu. U užem smislu obuhvaća planiranje i kontrolu, dok u širem smislu podrazumijeva i obračun proizvodnje te se naziva računovodstvo troškova.

Razni autori ističu da su u današnje vrijeme upravo planiranje i kontrola najvažnije aktivnosti upravljačkog računovodstva. O planiranju i kontroli već je bilo riječi u prijašnjem dijelu ovog rada, pri čemu se dao kratki osvrt na menadžment te planiranje i kontrolu kao funkcije menadžmenta. Upravo ta sličnost ukazuje na usmjerenost ove vrste računovodstva menadžerima poduzeća.

O definiranju upravljačkog računovodstva već je bilo riječi u poglavlju o strukturi i ulozi računovodstva i računovodstvenih informacija u upravljanju poduzećem. Međutim, pored tada spomenute definicije, postoje i brojne druge, jer se razlikuju gledišta raznih autora na ovaj pojam. Hilton (2009:4) ističe da je upravljačko računovodstvo proces identificiranja, mjerenja, analiziranja, interpretiranja i priopćavanja informacija potrebnih za realizaciju organizacijskih ciljeva⁴. Williams et. al. (2010:730) navodi da upravljačko računovodstvo predstavlja oblikovanje i upotrebu računovodstvenog informacijskog sustava u poduzeću, kako bi se postigli ciljevi poduzeća⁵. Nadalje, Horngren et. al. (2012:4) spominje da upravljačko računovodstvo procjenjuje, analizira i priopćuje financijske i nefinancijske informacije koje pomažu menadžerima u donošenju odluka kako bi postigli ciljeve organizacije⁶.

Upravljačko se računovodstvo pojavljuje u poduzećima neovisno o djelatnosti kojom se ona bave (proizvodna, uslužna poduzeća, poduzeća koja se bave trgovinom i slično) i je li riječ o profitnim ili neprofitnim poduzećima. Ne postoji ni ograničenje u pogledu vlasništva. Upravljačko računovodstvo postoji u poduzećima s jednim vlasnikom, u dioničkim društvima, ortaštvima, ali i drugim oblicima vlasništva.

Ono se koristi informacijama koje proizlaze iz financijskog računovodstva i računovodstva troškova. Služi se i podacima iz planova, ostalim podacima koji dolaze iz okruženja te različitim prognozama.

Često se nailazi na usporedbu upravljačkog računovodstva s financijskim i utvrđivanje razlika između njih.

Promatrajući financijsko i upravljačko računovodstvo, prva razlika se uočava s obzirom na namjenu informacija. Računovodstvene informacije, rezultat financijskog računovodstva, namijenjene su vanjskim korisnicima informacija kao što su različiti ulagači,

⁴ Vidi: Hilton, R. W. (2009.). *Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Enviroment*. 8. izdanje. New York: McGraw-Hill/Irwin. str. 4.

⁵ Vidi: Williams, J. et. al. (2010.). *Financial and Managerial Accounting: The Basis for Business Decisions*. 15. izdanje. New York: McGraw-Hill/Irwin. str. 730.

⁶ Vidi: Horngren, C. T. et. al. (2012.). *Cost Accounting: A managerial Emphasis*. 14. izdanje. New Jersey: Pearson Prentice Hall. str. 4.

kreditori i ostali. Informacije upravljačkog računovodstva namijenjene su menadžerima kao pomoć u planiranju i donošenju odluka u svrhu ostvarivanja ciljeva poduzeća.

Gulin et. al. (2011:9) ističu da informacije financijskog računovodstva ponajprije se odnose na prošlost, dok se informacije upravljačkog računovodstva primarno odnose na buduće aktivnosti te na kontrolu i analizu njihove provedbe.

Pored toga, kod financijskog se računovodstva trebaju poštivati zakonski zahtjevi i računovodstveni standardi, dok kod upravljačkog računovodstva to nije slučaj.

Stupanj fleksibilnosti u pogledu pripreme izvještaja veći je kod upravljačkog u odnosu na financijsko računovodstvo.

Posljednja razlika odnosi se na obuhvat poduzeća prilikom izvještavanja. Kod financijskog računovodstva u obzir se uzima poduzeće kao cjelina, dok se upravljačko računovodstvo usmjerava na pojedine segmente poslovanja.

O razlikama između ove dvije vrste računovodstva pišu i drugi autori. Tako primjerice, Garrison i Noreen (1994:14) navode da, za razliku od financijskog računovodstva, upravljačko se računovodstvo fokusira na pružanje informacija unutarnjim korisnicima, to jest menadžerima, stavlja veći naglasak na budućnost, naglašava relevantnost i fleksibilnost podataka, manje se usmjerava na preciznost, veći naglasak stavlja na nemonetarne podatke, ističe pojedine segmente organizacije, u velikoj mjeri proizlazi iz drugih disciplina, ne ravna se prema općeprihvaćenim računovodstvenim načelima te nije obvezno⁷.

Pored navedenih razlika, postoje i sličnosti između financijskog i upravljačkog računovodstva. Prije svega, zajedničko im je to da su obje vrste računovodstva namijenjene pružanju informacija bitnih za donošenje poslovnih odluka. Obje vrste računovodstva crpe informacije iz istog računovodstvenog informacijskog sustava jer bi postojanje dva različita sustava predstavljalo nepotreban trošak. Kao posljednju sličnost ističe se njihovo oslanjanje na koncept odgovornosti ili upravljanja.

Kada se govori o ovoj vrsti računovodstva, nezaobilazno je istaknuti aktivnosti koje ono obuhvaća. Prema Weygandt, Kieso i Kimmel (1999:4), sljedeće su aktivnosti dio upravljačkog računovodstva:

1. objašnjavanje proizvodnih i neproizvodnih troškova te načina na koji su prezentirani u financijskim izvještajima,
2. utvrđivanje troškova pružanja usluga ili proizvodnje proizvoda,

⁷ Vidi: Garrison, R. H. i Noreen, E. W. (1994.), *Managerial Accounting: Concepts for Planning, Control, Decision Making*. 7. izdanje. SAD: IRWIN. str. 14.

3. određivanje ponašanja troškova i izdataka s obzirom na promjenu razine aktivnosti te analiziranje odnosa između troškova, obujma i profita unutar poduzeća,

4. pomaganje u planiranju dobiti i formiranju budžeta,

5. stvaranje osnove za kontrolu troškova i izdataka uspoređujući trenutne s planiranim objektivnim i stvarnim troškovima,

6. prikupljanje i upotreba relevantnih informacija za donošenje menadžerskih odluka,

7. pripremanje i tumačenje informacija koje se odnose na sposobnost tvrtke da stvara novac te

8. analiziranje financijskih informacija važnih za ocjenu performanse i financijske pozicije⁸.

U literaturi se nailazi na podjelu upravljačkog računovodstva na dvije vrste - računovodstvo odgovornosti i strategijsko računovodstvo. Računovodstvo odgovornosti pruža računovodstvene informacije za kratkoročno poslovno odlučivanje, dok strategijsko računovodstvo pruža računovodstvene informacije za strateško poslovno odlučivanje.

⁸ Vidi: Weygandt, J. J., Kieso, D. E. i Kimmel, P. D. (1999.). *Managerial accounting: tools for business decision making*. New York: John Wiley & Sons, Inc, str. 4.

4. STRATEŠKO ILI STRATEGIJSKO UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO

Prije osvrta na strateško upravljačko računovodstvo, važno je prisjetiti se što strategija predstavlja. Horngren et. al. (2012:5) navode da strategija precizira kako poduzeće povezuje svoje sposobnosti s mogućnostima koje se javljaju na tržištu s namjerom ostvarenja postavljenih ciljeva⁹.

Kao što je već spomenuto, strateško upravljačko računovodstvo, koje se još naziva upravljačko računovodstvo usmjereno poslovnim strategijama te računovodstvo za stratejski menadžment, nudi strateške računovodstvene informacije. Njih upotrebljavaju menadžeri za razvijanje, priopćavanje i implementaciju strategije, koordinaciju razvoja proizvoda i procesa proizvodnje, donošenje odluka u pogledu oglašavanja te za ocjenjivanje uspješnosti rezultata.

Zanimljivo je istaknuti potrebu da strateški računovođe blisko surađuju s menadžerima. Potreba njihove suradnje proizlazi iz potrebe za informacijama koje su menadžerima bitne za utvrđivanje izvora konkurentskih prednosti njihovog poduzeća. Izvori konkurentске prednosti poduzeća mogu biti troškovi, produktivnost te ostali elementi zbog kojih proizvodi ili usluge tog poduzeća postaju prepoznatljivi.

Strateške računovodstvene informacije, kao i izvještaje u kojima su iste prikazane, karakterizira neformalnost. Horngren et. al. (2012:4) u svome radu ističu kako su ključna pitanja kod strateškog računovodstva „Kako će informacija pomoći menadžeru da poboljša svoje poslovanje?“ te „Jesu li koristi od pružanja informacije veće od troškova?“¹⁰.

Ova vrsta upravljačkog računovodstva počela se razvijati u dvadesetom stoljeću, točnije 1981. godine. Uključivanjem nefinancijskih informacija i informacija o poslovnom okruženju u cilju realizacije strategije poduzeća, upravljačko računovodstvo osamdesetih godina prošlog stoljeća prerasta u strateško upravljačko računovodstvo (Ramljak i Rogošić, 2013:31). Njegovim utemeljiteljem smatra se Kenneth Simmonds.

Ramljak i Rogošić (2013:31) u svome radu ističu kako Simmonds definira strateško upravljačko računovodstvo kao praćenje i analizu informacija upravljačkog računovodstva o

⁹ Vidi: Horngren, C. T. et. al. (2012.). *Cost Accounting: A managerial Emphasis*. 14. izdanje. New Jersey: Pearson Prentice Hall. str. 5.

¹⁰ Vidi: Horngren, C. T. et. al. (2012.). *Cost Accounting: A managerial Emphasis*. 14. izdanje. New Jersey: Pearson Prentice Hall. str. 4.

poduzeću (poslovanju) i njegovim konkurentima u svrhu razvoja i nadzora poslovne strategije¹¹.

Razvoj strategijskog upravljačkog računovodstva potaknut je potrebom da se menadžerima pripreme informacije koje će im omogućiti donošenje strateških poslovnih odluka. Prije njegova razvoja, upravljačko se računovodstvo primjenjivalo samo u cilju pripreme informacija za kratkoročno poslovno odlučivanje.

Rastom i razvojem poduzeća potrebe menadžera su se povećale. Strateško računovodstvo razvijalo se usporedno s rastom težnje da se udovolji novim potrebama menadžmenta, uzrokovanim novim zahtjevima globalne ekonomije. Gulin et. al. (2011:457) ističu da je naglasak bio na osiguranju onih računovodstvenih informacija koje će biti osnovom za definiranje dugoročnih i kontrolu ostvarenja kratkoročnih ciljeva.

4.1. Učinci turbulentnog poslovnog okruženja na potrebu za strateškim računovodstvenim informacijama

Prilikom donošenja poslovnih odluka menadžeri se oslanjaju na informacije koje su rezultat upravljačkog računovodstva.

Strateško računovodstvo svoje korijenje vuče još iz 19. stoljeća, kada je uprava zahtijevala informacije o troškovima u proizvodnji tekstila, čelika i drugih proizvoda koji su se temeljili na masovnoj proizvodnji (Garrison i Noreen, 1994:16)¹².

Informacije o troškovima i danas predstavljaju važan dio strateškog računovodstva te je strategijsko upravljanje troškovima jedan od njegovih značajnih podsustava.

Ekspanzija proizvodnje i kompleksnost proizvodnih operacija, stavila je pred menadžere potrebu da se menadžersko orijentirani podaci odvoje od onih čisto financijskih. Garrison i Noreen (1994:17) ističu kako su događaji i sile tijekom posljednjih nekoliko desetljeća potaknuli razvoj strateškog računovodstva te je ono sada uvelike prepoznato kao stručno područje odvojeno od financijskog računovodstva¹³.

¹¹ Vidi: Simmonds, K. (1981). „Strategic management accounting“. *Management Accounting*. 59 (4). str. 26. - 30.

¹² Vidi: Garrison, R. H., Noreen, E. W. (1994.). *Managerial Accounting: Concepts for Planning, Control, Decision Making*. 7 izdanje. USA: Irwin. str. 16.

¹³ Vidi: Garrison, R. H., Noreen, E. W. (1994.). *Managerial Accounting: Concepts for Planning, Control, Decision Making*. 7 izdanje. USA: Irwin. str. 17.

Promjene u globalnoj ekonomiji stavljaju pred menadžere nove izazove. Kako bi se mogli nositi s tim izazovima, važno je da i same informacije budu u korak s vremenom. Takve informacije omogućuju menadžerima konstantno unapređivanje njihovih strategija i poslovne politike. Drugim riječima, menadžeri se moraju prilagođavati promjenama u okolini. Da bi to mogli, važno je da promjene u okolini kataliziraju promjene u računovodstvenim informacijskim sustavima, odnosno u izvorima upravljačkih računovodstvenih informacija.

Uzevši u obzir današnje dinamične uvjete u kojima se poslovanje odvija, treba istaknuti da postoji više čimbenika koji utječu na donošenje strateških odluka. Riječ je o čimbenicima okoline, strateškim čimbenicima, faktorima odluka te učincima poboljšanja unutarnjih aktivnosti.

Najvažniji čimbenici iz okoline, koji utječu na promjene u poslovanju, jesu tehnologija i tržište. Iznimno je važno za menadžere da računovodstveni informacijski sustavi prate promjene koje se odvijaju u području razvoja novih tehnologija.

Napredak tehnologije omogućio je poduzećima ostvarivanje većeg tržišnog potencijala pružajući im mogućnost prodaje proizvoda veće kvalitete po nižim cijenama. Prema Brandon i Drtina (1997:18), tehnološki proces unaprjeđuje proizvodnu fleksibilnost, čime omogućuje brže prilagođavanje promjenama tržišnih uvjeta¹⁴. Fleksibilnost poduzećima pruža mogućnost brže izrade proizvoda, pa čak i izrade proizvoda po mjeri, s ciljem zadovoljenja specifičnih potreba kupaca.

Razvoj tehnologije, posebice računala, doprinio je proširenju kanala komunikacije kod poduzeća. Takvo je proširenje od velike važnosti za menadžere koji djeluju na globalnoj razini jer im pruža mogućnost razmjene informacija o novim trendovima koji predstavljaju izvor konkurentskih prednosti za poduzeće.

Slična je situacija i s promjenama na tržištu, koje su uglavnom uvjetovane promjenama potreba kupaca te njihovim razlikama s obzirom na geografsko podrijetlo. Globalizacija omogućuje poduzećima da svoje djelatnosti šire na udaljene i geografski raspršene organizacijske podjedinice. Time se postiže brže uočavanje promjena na njihovom tržištu i mogu pravovremeno odgovoriti na potrebe lokalnih potrošača.

Uzevši u obzir sve navedeno, današnji poslovni uvjeti zahtijevaju od menadžera da rasporede aktivnosti i prikupe resurse potrebne u proizvodnji širokog raspona proizvoda, s ciljem zadovoljavanja specifičnih potreba kupaca.

¹⁴ Vidi: Brandon, C. H. i Drtina, R. E. (1997.). *Management accounting: strategy and control*. New York: The McGraw Hill Companies Inc. str. 18.

Takvim načinom poslovanja, menadžeri doprinose stvaranju dodatne vrijednosti za dioničare. Stvaranje dodatne vrijednosti za dioničare u interesu je svim menadžerima jer o tome ovisi i poslovna budućnost njih samih.

Kako bi mogli donijeti ispravne odluke te učinkovito rješavati kompleksne situacije, neophodno je da pravovremeno posjeduju za to potrebne informacije. Ta činjenica zahtijeva da računovodstveni informacijski sustav, koji u poduzeću generira te informacije, bude u korak s tehnološkim promjenama i promjenama na tržištu.

Pored čimbenika okoline, važno je uzeti u obzir i učinak strateških faktora. Ti faktori imaju osobitu važnost u današnjem turbulentnom okruženju, kojeg karakteriziraju nesigurnost i učestale promjene. Turbulentno okruženje, prepuno promjena i nesigurnosti, traži od menadžera formuliranje onih strategija koje će generirati konkurentske prednosti za njihovo poduzeće. Pored toga, od menadžera se također traži osiguranje dugoročne održivosti onih konkurentskih prednosti koje poduzeće već posjeduje.

Prilikom kreiranja uspješne strategije, važno je da se izvrše dva koraka. Prvi se odnosi na formuliranje same strategije, a drugi na njenu implementaciju.

Formuliranje strategije zapravo predstavlja proces planiranja. Prilikom formuliranja strategije, donose se odluke o tome koji će se proizvodi proizvoditi, odnosno koje će se usluge nuditi. Sam taj proces zahtijeva brojne informacije koje prvenstveno ovise o zahtjevima tržišta, ali i ostalim čimbenicima okoline. Zadatak upravljačkog računovodstva, u tom dijelu, sastoji se od prikupljanja informacija o tim faktorima. Takve informacije menadžerima pomažu u evaluaciji alternativnih strategija i stoga je potrebno da iste budu prikupljene iz različitih izvora, kao što su podaci iz raznih planova, marketinški podaci, podaci o planovima proizvodnje i ostali.

Također, strateško računovodstvo daje svoj doprinos i mjerenju učinaka odabrane strategije na vrijednost namijenjenu dioničarima. Time se dolazi do saznanja o prednostima i nedostacima iste.

Treba istaknuti i korisnost strateških računovodstvenih informacija prilikom procjene prihoda te potencijalnih ušteda koje je moguće ostvariti na neki od sljedećih načina: ulaskom na nova tržišta, eliminacijom neprofitnih linija proizvoda, uvođenjem novih tehnologija, promjenom organizacijske strukture i drugo.

Nakon formuliranja strategije, slijedi njezina implementacija. Implementacija strategije može se pojasniti kao postupak njene provedbe u poslovanju u skladu s predviđenim. U tom se procesu formulirana strategija uvodi u komponente poslovnog procesa kao što su nabava *inputa*, proizvodnja i drugo, čime se ostvaruje lanac vrijednosti u poduzeću.

Ono predstavlja izvor informacija iz kojih menadžeri mogu doći do saznanja od kuda dolaze konkurentske prednosti za njihovo poduzeće.

Izvor konkurentske prednosti za jedno poduzeće mogu biti i interne operativne aktivnosti te je stoga važno njihovo konstantno usavršavanje. Za usavršavanje prethodno navedenih aktivnosti, menadžerima su potrebne informacije koje im osigurava strateško računovodstvo. Osim što su nužne prilikom donošenja odluka, strateške računovodstvene informacije potrebne su i za provođenje poboljšanja u okviru raznih aktivnosti.

5. INSTRUMENTI I TEHNIKE STRATEŠKOG RAČUNOVODSTVA

Strateške računovodstvene informacije pomažu menadžerima nekog poduzeća u otkrivanju i uklanjanju uskih grla. Uska se grla mogu javiti u poslovnom procesu i ugroziti poslovanje poduzeća. Njihovim otkrivanjem i otklanjanjem, menadžeri daju svoj doprinos stvaranju dodatne vrijednosti za dioničare te uspješnom ostvarivanju postavljenih ciljeva.

Za prikupljanje strateških računovodstvenih informacija, strateškim računovođama na raspolaganju stoje brojni instrumenti i tehnike strategijskog računovodstva. Točnije, strategijski računovodstveni instrumenti sastavljeni su od pripadajućih tehnika pomoću kojih se prikupljaju potrebne strateške informacije.

Ovisno o potrebnim informacijama i mogućnostima računovodstvenog informacijskog sustava u poduzeću, primijenit će se odgovarajući instrumenti i tehnike.

Afonina i Chalupský (2013:834) navode da strateški menadžerski instrumenti i tehnike, skraćeno SMTT (engleski *strategic management tools and techniques*) jesu različiti instrumenti koji pomažu menadžerima u svim fazama strateškog upravljanja – počevši od faze strateškog analiziranja, preko faze strateškog izbora do implementacije, s ciljem otklanjanja nedostataka u organizaciji kako bi se omogućilo bolje izvođenje poslova¹⁵.

Prilikom izbora strategijskog računovodstvenog instrumenta i tehnika, treba voditi računa o sljedećem:

- prirodi djelatnosti kojom se poduzeće bavi,
- specifičnostima te djelatnosti te
- kvalitetama i sposobnostima samog menadžmenta u vidu traženja i primjene takvih informacija.

Cilj je osigurati informacije temeljem kojih će se moći donositi poslovne odluke o izboru dugoročno prihvatljivog asortimana ponude, ali i ocjenjivati je li ciljni proizvod troškovno prihvatljiv, tržišno konkurentan i u skladu s prihvaćenim strategijama (Gulin et. al., 2011:471).

Strategijsko upravljačko računovodstvo prvenstveno je usmjereno na osiguravanje informacija za ocjenu ekonomske efektivnosti. Ocjena ekonomske efektivnosti pokazuje

¹⁵ Vidi: Afonina, A. i Chalupský, V. (2013.). Investigation of Strategic Tools and Techniques. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*. Vol. 61. (4). str. 834. Dostupno na: <http://dx.doi.org/10.11118/actaun201361040833>

koliko je neko poduzeće uspješno u ostvarivanju mjerljivih rezultata koji proizlaze iz postavljenih ciljeva. Prikupljanjem informacija, menadžment ima mogućnost usklađivati poslovanje poduzeća i ostvarivanje postavljenih ciljeva s promjenama koje se događaju u okruženju. Time strateško upravljačko računovodstvo doprinosi uočavanju prilika i prijetnji iz okoline te spremnom odgovaranju na iste.

U instrumente strategijskog upravljačkog računovodstva spadaju specifični obračuni, planiranje, kontrola i procjena ili usporedba rezultata, donošenje strateški orijentiranih poslovnih odluka, računovodstvo konkurenata te računovodstvo kupaca. Svaki od prethodno navedenih instrumenata sastoji se od većeg broja tehnika.

U sklopu specifičnih obračuna primjenjuju se sljedeće tehnike: obračun specifičnih obilježja proizvoda ili usluge (*attribute costing*), obračun troškova životnog vijeka (*life-cycle costing*), procjena utjecaja na okoliš u životnom vijeku proizvoda (*life-cycle assessment*), obračun troškova kvalitete (*quality costing*), obračun troškova okoliša (*eco costing*), obračun ciljnih troškova (*target costing*) te obračun troškova lanca vrijednosti (*value chain costing* ili *activity based costing*).

Planiranje, kontrola i usporedba rezultata obuhvaća proces usporedbe vlastitih rezultata s najboljim konkurentom (*benchmarking*), teoriju ograničenja (*the theory of constraints*), računovodstvo primitaka (*throughput accounting*) te integrirani pristup vrednovanju rezultata (*integrated performance measurement*).

U sklopu donošenja strateški orijentiranih poslovnih odluka mogu se primijeniti ove tehnike: strategijsko upravljanje troškovima (*strategic costing* ili *strategic cost management*), strateški pristup upravljanju prihodima (*strategic pricing*) te procjena financijskih učinaka primjene branda (*brand valuation*).

Kao tehnike računovodstva konkurenata navode se sljedeće: procjena troškova konkurenata (*competitor cost assessment*), osiguranje računovodstvenih pretpostavki za prikupljanje relevantnih informacija u procjeni konkurentske tržišne strategije (*competitive position monitoring*) i procjena pozicije konkurencije (*competitor performance appraisal*).

Računovodstvo kupaca, kao strategijski računovodstveni instrument, obuhvaća sljedeće tehnike: analiza profitabilnosti kupaca (*customer profitability analysis* ili *customer account profitability*), procjena profitabilnosti ciljnih kupaca kroz više budućih razdoblja (*lifetime customer profitability analysis*) te vrednovanje kupaca kao posebno značajne imovine (*valuation of customers as assets*).

Objašnjenje svih prethodno spomenutih tehnika dat će se u nastavku.

5.1. Specifični obračuni kao instrument strategijskog računovodstva

Već je ranije spomenuto da su obračun troškova procesa, troškova kvalitete, ciljnih troškova, troškova okoliša, troškova životnog vijeka proizvoda, obračun specifičnih obilježja proizvoda ili usluge (engleski *attribute costing*), procjena utjecaja na okoliš u životnom vijeku proizvoda (engleski *life-cycle assessment*) te obračun troškova lanca vrijednosti (engleski *value chain costing*) tehnike specifičnih obračuna.

U nastavku ovog poglavlja detaljnije će se objasniti tehnike koje strateškim računovođama stoje na raspolaganju za prikupljanje informacija u sklopu ovog instrumenta strategijskog računovodstva.

5.1.1. Obračun troškova procesa – tehnika specifičnih obračuna

Obračun troškova procesa, kao tehnika specifičnih obračuna, poznata je i po nazivima kao što su obračun troškova aktivnosti, obračun po procesnim troškovima, procesno usmjereni obračun troškova, računovodstvo aktivnosti i slično.

Gulin et. al. (2011:482) definiraju obračun troškova procesa kao računovodstveni sustav koji, temeljem trošenja procesa, dodjeljuje troškove troškovnim objektima, odnosno proizvodima, uslugama, kupcima, tržišnim segmentima i slično. Temeljna pretpostavka obračuna troškova procesa je da procesi „konzumiraju“ resurse, a proizvodi „konzumiraju“ procese (Gulin et. al., 2011:487).

Obračun troškova procesa, kao tehnika strategijskog računovodstva, razvila se krajem osamdesetih godina, dok devedesetih doživljava primjenu u praksi. Za njeni razvoj zaslužna su dvojica profesora s *Harvard Business School-a* – Kaplan i Cooper.

Razvoju obračuna troškova procesa svoj su doprinos dali i drugi autori, zbog čega se njegov cjelokupan razvoj može podijeliti u tri faze.

Prethodno spomenuti autori ističu se i kao prva generacija autora, odnosno kao autori koji zastupaju prvu fazu razvoja obračuna troškova procesa. Kaplan i Cooper su za cilj obračuna troškova procesa postavili izračunavanje točnih cijena koštanja. Naglasak stavljaju na uzročnike troškova, to jest naglašavaju upotrebu većeg broja ključeva, neovisnih o volumenu, koji postaju sredstvo upravljanja i kontrole troškova (Gulin et. al., 2011:493).

U drugoj se fazi razvoja, uz ovu dvojicu autora, javljaju Mecimore, Bell i Turney, kao američki predstavnici, te Horvath, Mayer, Coennenberg i Fischer, kao njemački predstavnici. Druga je faza nastojala riješiti nedostatke prve faze. Sva se pažnja usmjerila na procese i upravljanje troškovima koji u njima nastaju. Ukazala se potreba stalnog poboljšanja procesa, a kao problem javila se njihova uska definiranost i slaba povezanost.

Upravo se taj nedostatak nastojao riješiti u trećoj fazi razvoja obračuna troškova procesa. Najveći doprinos razvoju u toj fazi dali su Shank i Govindarajan. Uz njih se u literaturi spominju i Maisel, Morrissey, Oehm, Hubbel, Roztock, te njemački autori poput Horvath-a, Mayer-a, Kieninger-a i drugih. Treću fazu karakterizira puno šire definiranje procesa i njihovo novo klasificiranje, pri čemu je došlo do odvajanja procesa koji stvaraju novu vrijednost za kupce od onih koji to ne čine.

Potreba za razvojem jednog takvog obračuna troškova javila se zbog nedostataka tradicionalnih sustava obračuna po potpunim troškovima gdje se obračun troškova vršio pomoću odabranog ključa. Putem njega, troškovi resursa dodjeljuju se troškovnim objektima.

Nedostaci takvih sustava javljali su se zbog primjene stopa općih troškova koje su rezultirale krivim, odnosno netočnim informacijama. U tim slučajevima može doći do podcjenjivanja i precjenjivanja troškova.

Podcjenjuju se oni troškovi koji su uključeni u cijenu koštanja. Do toga dolazi u slučajevima kada se prilikom proizvodnje proizvoda koriste velike količine resursa, ali se samo mali dio troškova resursa uključi u cijenu.

S druge strane, do precjenjivanja troškova dolazi kada se u cijenu koštanja uključi veliki udio troškova resursa, a zapravo se samo mali dio resursa koristi u proizvodnji za dobivanje proizvoda.

Takve se situacije negativno odražavaju na poslovanje poduzeća. Podcjenjivanje troškova opasno je iz razloga što menadžeri dobivaju informaciju da je prodaja profitabilna, što zapravo nije istina. Dolazi do nesrazmjera između prihoda i troškova. Prihodi od prodaje su manji od troškova resursa korištenih prilikom proizvodnje, što tu proizvodnju čini neprofitabilnom. Precjenjivanje troškova menadžerima također donosi netočne informacije koje rezultiraju formiranjem previsokih cijena proizvoda i usluga. Takve cijene u konačnici dovode do gubitka tržišta. Prema Gulin et. al. (2011:482) podcjenjivanje troškova jednog proizvoda uvijek rezultira precjenjivanjem troškova najmanje još jednog proizvoda.

Pored tog nedostatka, razvoj troškova procesa potaknuo je razvoj modernih pristupa menadžmentu i procesne orijentacije u području organizacije.

Ova tehnika strategijskog računovodstva funkcionira na način da polazi od načela da troškove uzrokuju procesi koji se provode u području logistike, proizvodnje, marketinga, prodaje te drugih funkcija. Troškovi procesa se potom raspoređuju na troškovne objekte (proizvode, usluge, kupce i slično) odabirom određene baze koja će utvrditi koliko je svaki od njih ustvari imao podrške od definiranih procesa (Gulin et. al., 2011:488). Smatra se da svaki trošak ima svog uzročnika kojim se upravlja te da se uspostavlja čvrsta veza između uzroka i nastanka samog troška.

Posljednjih godina razvoj ove tehnike ide u smjeru povećanja vrijednosti za dioničare. U novije se vrijeme spominje obračun troškova procesa temeljen na vremenu potrebnom za izvođenje pojedinih procesa (*Time driven Activity-based Costing*), uspoređujući potrebne i dostupne resurse određenog razdoblja, a čija se implementacija u praksi pokazala kao jednostavnija, preciznija i jeftinija (Gulin et. al., 2011:494).

5.1.1.1. ABC vs. PKR varijanta obračuna troškova procesa

U literaturama se često spominju dvije različite varijante ove tehnike. Riječ o njemačkoj i američkoj varijanti. Njemačka varijanta naziva se *Prozesskostenrechnung* ili PKR, dok se američka varijanta naziva *Activity-based costing* ili ABC. Obje su se varijante razvile iz novog koncepta obračuna troškova.

Kao vremensko razdoblje njihova razvoja autori navode kraj osamdesetih godina. Ove dvije varijante dijele jednako razmišljanje o procesima. Smatraju ih osnovom za obračun i upravljanje troškovima te im je to jedina zajednička karakteristika. Međusobno se razlikuju već po stupnju razvoja, a u nastavku će se dati kratki osvrt na svaku od njih.

Activity-based Costing (ABC) definira se kao metodologija koja mjeri troškove i učinke aktivnosti, resursa i troškovnih objekata (Gulin et. al., 2011:488).

Cinquini i Tenucci (2007:8) ističu kako je Cooper 1992. u svom radu objasnio ABC kao tehniku koja definira aktivnosti koje poduzeće provodi, a koje se smatraju uzročnikom indirektnih troškova, dok Palmer u radu iz 1992. te Shank i Govindarajan u radu iz 1989. navode da se strateški fokus ove tehnike sastoji od upravljanja aktivnostima kroz koje je moguće definirati akcije ciljajući na postizanje konkurentskih prednosti¹⁶.

¹⁶ Vidi: Cinquini, L. i Tenucci, A. (2007.). *Is the adoption of Strategic Management Accounting techniques really „strategy-driven“?* Evidence from a survey. MAR 2007 - Cost and Performance in Services and

Potreba za razvojem ove varijante obračuna troškova procesa razvila se zbog nedostataka u sustavima obračuna troškova koji su se primjenjivali na američkom području.

Prije razvoja ABC, u praksi su se primjenjivali obračun po potpunim troškovima, obračun po standardnim potpunim troškovima te obračun po varijabilnim troškovima. Te su vrste obračuna zadovoljavale potrebe financijskog računovodstva.

Kao početak razvoja ove varijante obračuna troškova procesa može se istaknuti 1987. godina, kada su Johnson i Kaplan objavili svoju knjigu *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, značajnu po opisu postupka obračuna troškova procesa.

Iste godine objavljeni su i brojni članci u kojima se po prvi puta obračun troškova, koji se temelji na aktivnostima, naziva ABC - *Activity-based Costing*. Autor tih članaka bio je Cooper.

Johnson, Kaplan i Cooper dali su veliki doprinos razvoju ABC-a te se smatraju njezinim očevima.

Važno je istaknuti da ova varijanta obračuna troškova procesa funkcionira na način da se sam obračun troškova odvija u dvije faze. Prva faza obračuna predstavlja dodjeljivanje troškova resursa onim aktivnostima koje su ih stvarno i izazvali (Gulin et. al., 2011:489). Ova faza zahtijeva detaljnu analizu djelatnosti i utvrđivanje uzročnika troškova.

Drugu fazu karakterizira dodjeljivanje troškova aktivnosti pripadajućim nositeljima troškova, odnosno troškovnim objektima. Gulin et. al. (2011:489) navodi da se ključevi preko kojih se troškovi aktivnosti obračunavaju troškovnim objektima obično nazivaju uzročnici troškova (*cost drivers*), odnosno uzročnici troškova aktivnosti ili uzročnici troškova druge faze (*activity driver, second stage activity driver*).

Sustav obračuna u dvije faze prikazan je na slici 4.

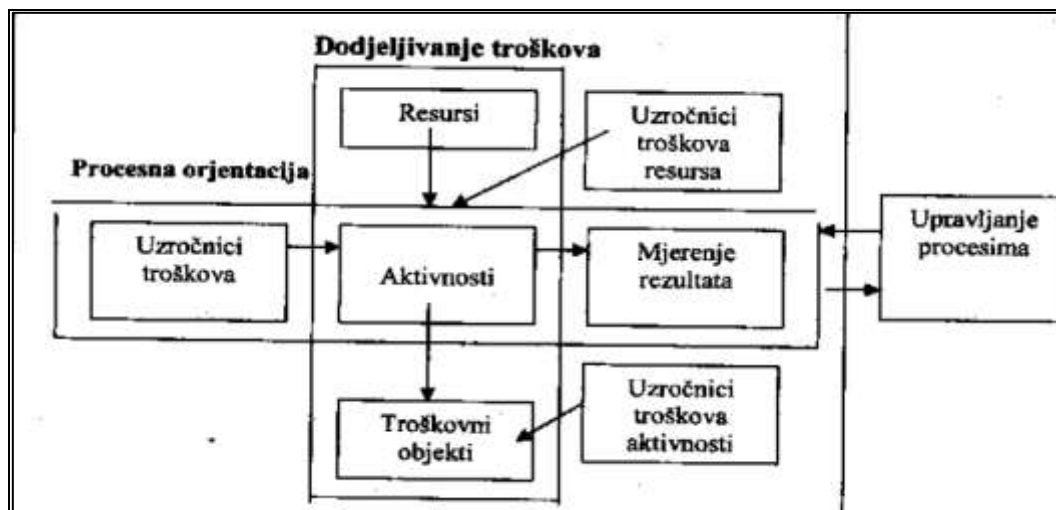
Slika 4. Sustav obračuna troškova procesa u dvije faze, odnosno u dva stupnja



Izvor: izrada autorice prema slici 12. Dvostupnjeviti sustav obračuna. Gulin, D. et. al. (2011.). *Upravljačko računovodstvo*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika. str. 490.

Pored dvije faze obračuna, ABC karakteriziraju i dvije dimenzije – horizontalna i vertikalna, a one su prikazane na sljedećoj slici.

Slika 5. Dvije dimenzije ABC-a



Izvor: Gulin, D. et. al. (2011.). *Upravljačko računovodstvo*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika. str. 488¹⁷

Gulin et. al. (2011:489) u svojoj knjizi ističu da se horizontalna dimenzija odnosi na procesnu orijentaciju, odnosno procesno promatranje proizvodnje, to jest pružanja usluga.

¹⁷ Vidi: Turney, P. (1991.). *Common Cents: The ABC Performance Breakthrough*. Hillsboro (Oregon): Cost Technology. str. 21.

Zahvaljujući ovoj dimenziji, poduzeću se daje mogućnost kontinuiranog poboljšavanja aktivnosti na temelju dobivenih informacija o aktivnostima u poduzeću, njihovim uzročnicima i kvaliteti provođenja. Te informacije rezultat su upravo horizontalne dimenzije ABC-a.

Druga spomenuta dimenzija je vertikalna, a odnosi se na dodjeljivanje troškova aktivnosti nositeljima troškova. Nositelji troškova ili troškovni objekti u nekom poduzeću mogu biti proizvodi, usluge, tržišni segmenti i drugo. Ova dimenzija ima pet koraka. Ti koraci jesu: sažimanje djelatnosti u aktivnosti, obuhvaćanje troškova aktivnosti, izbor uzročnika troškova prvog stupnja, utvrđivanje centara odgovornosti i izbor uzročnika troškova drugog stupnja.

Prednost ABC tehnike leži u postizanju veće transparentnosti troškova kroz korištenje velikog broja različitih uzročnika troškova. Time se omogućuje donošenje odluke o tome koji će se troškovi kontrolirati na razini jednog proizvoda, koji na razini grupe proizvoda, a koji na razini poduzeća.

Uz ABC razvila se i njemačka varijanta, koja se naziva *Prozesskostenrechnung* ili skraćeno PKR. Razvila se kao nadopuna postojećim metodama obračuna. Gulin et. al. (2011:486) ističu da se obračun troškova procesa razvio na njemačkom govornom području kao nadopuna postojećim metodama obračuna koje su se koristile u praksi: obračun po fleksibilnim planskim troškovima (*Flexiblen Plankostenrechnungssysteme*), obračun po graničnim planskim troškovima (*Grenzplankostenrechnung*), obračun postojećeg pokriva fiksnih troškova (*Stufenweise Fixkostendeckung*) te obračun po relativnim pojedinačnim troškovima (*Relative Einzelkosten-und Deckungsbeitragsrechnung*).

Kod ove varijante također postoji pet koraka obračuna troškova procesa. Ti koraci jesu: izbor područja implementacije, analiza djelatnosti, formiranje parcijalnih procesa, formiranje glavnih procesa i prijenos troškova glavnih procesa na nositelje troškova.

PKR funkcionira na način da sam obračun započinje donošenjem odluke o uvođenju obračuna troškova procesa od strane uprave i određivanjem gdje će se takva metoda uvesti. Potom se prelazi na analizu djelatnosti i utvrđivanje koje aktivnosti pripadaju kojim mjestima troška, čime se doprinosi formiranju parcijalnih procesa. Ti su procesi skup povezanih aktivnosti unutar jednog mjesta troška. Gulin et. al. (2011:491) ističu da definiranje parcijalnih procesa obuhvaća definiranje svih *inputa* mjesta troška, to jest utvrđivanje osoblja koje izvodi proces, utrošeno vrijeme za izvođenje procesa, utrošene resurse pri izvođenju procesa (oprema, materijal), vrste parcijalnih procesa i njihove udjele u ukupnom kapacitetu mjesta troška, *outputa* te utvrđivanje procesa za poduzeće.

Za formiranje glavnih ciljeva, uz utvrđivanje parcijalnih procesa, potrebno je utvrditi i uzročnike istih. PKR razlikuje četiri načina grupiranja parcijalnih procesa u glavne:

- u jedan glavni proces grupira se više parcijalnih procesa različitih mjesta troškova,
- u jedan glavni proces grupira se više parcijalnih procesa jednog mjesta troška,
- jedan parcijalni proces predstavlja jedan glavni proces te
- jedan parcijalni proces se spaja s više glavnih procesa.

Sama kalkulacija, odnosno prijenos troškova glavnih procesa na nositelje troškova, vrši se pomoću stope troškova procesa. Stopa troškova procesa predstavlja prosjek troškova izvođenja jednog procesa. Izračunava se na sljedeći način (Gulin et. al., 2011:492):

$$\text{(planirana) stopa troškova procesa} = \frac{\text{(planirani) troškovi procesa}}{\text{(planirani) broj procesa.}}$$

Kada se spominju ABC i PKR kao varijante obračuna troškova procesa, važno je učiniti usporedbu između njih te osvrnuti se na njihove razlike.

Kao prva razlika navodi se stupanj razvoja. PKR karakterizira viši stupanj razvoja u odnosu na ABC.

Sljedeća razlika javlja se s obzirom na potrebe za promjenama. Kod ABC-a javlja se potreba za promjenom na području direktnih i općih troškova, dok se kod PKR varijante ta potreba javlja samo na području općih troškova.

Nadalje, PKR varijanta je puno detaljnija u odnosu na ABC. Razlika u hijerarhiji procesa dovodi do toga da se u američkoj varijanti definira više aktivnosti nego glavnih procesa u njemačkoj varijanti, ali puno manje nego broj parcijalnih procesa, što povećava kompleksnost i preciznost njemačke varijante (Gulin et. al., 2011:495).

Posljednja se razlika javlja u području stope troškova procesa. Kod njemačke varijante postoje tri vrste stopa troškova procesa, a važno je istaknuti i da se diferencijacija parcijalnih procesa odvija na temelju promjene *outputa*. S druge strane, kod ABC varijante postoji samo jedna stopa u koju se svrstavaju svi troškovi procesa.

Međutim, praćenje razvoja tih varijanti tijekom posljednjih nekoliko godina ukazalo je na trend smanjivanja razlika između ove dvije varijante.

5.1.1.2. Ciljevi i faze uvođenja obračuna troškova procesa

Postoje četiri cilja obračuna troškova procesa: transparentnost, efikasnost, podrška strateškim odlukama te kontinuirano poboljšanje procesa. Ti su ciljevi prikazani na slici 6 koja slijedi u nastavku.

Slika 6. Ciljevi obračuna troškova procesa



Izvor: izrada autorice prema slici 15. Ciljevi obračuna troškova procesa. Gulin, D. et. al. (2011.). *Upravljačko računovodstvo*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika. str. 495.

Kao prvi cilj navodi se transparentnost. Obračun troškova nastoji povećati transparentnost troškova, posebice onih općih. Time se doprinosi višem stupnju iskorištenja kapaciteta, osobito u području općih službi. Može se točno utvrditi koje vrste resursa u kojoj visini trebaju određeni procesi, što omogućava racionalizaciju troškova procesa (Gulin et. al, 2011:496).

Važna je i transparentnost indirektnih troškova jer ona pomaže u utvrđivanju točnijih indirektnih cijena te ukazuje na konkurentske prednosti i nedostatke poduzeća. Ona doprinosi većoj odgovornosti u trošenju resursa i izvođenju posla od strane zaposlenika jer pruža informaciju koji su troškovi nastali i zašto.

Uz transparentnost važna je i efikasnost, koja se postiže ostvarivanjem transparentnosti. Transparentnost pruža informacije gdje se u poslovanju mogu poduzeti mjere za povećanje efikasnosti. Gulin et. al. (2011:496) navode da obračun troškova procesa

doprinosi smanjenju općih troškova, kao i utvrđivanju faktora koji uzrokuju opće troškove, na koje nadalje mogu utjecati i minimizirati ih.

Sljedeći cilj ove tehnike je podrška strateškom odlučivanju. Obračun troškova procesa pruža menadžerima informacije o profitabilnosti pojedinih područja. Takve su informacije važne jer doprinose donošenju odluka vezanih uz utvrđivanje optimalnih asortimana proizvoda, snižavanje troškova, donošenje odluka o proširenju ili smanjenju proizvodnje proizvoda ili pružanja usluga, broja kupaca ili tržišnih segmenata, stvaranje ciljnih skupina i drugo. Zbog toga su informacije koje proizlaze iz obračuna troškova procesa važna osnova za promišljanje o strateškim opcijama poslovanja i donošenje strateških odluka.

Kao posljednji cilj navodi se kontinuirano poboljšanje procesa. Obračun troškova procesa daje informacije o troškovima te vremenu i kvaliteti izvođenja procesa. Iz tih je informacija moguće donijeti odluke koje omogućuju kontinuirano poboljšanje procesa poslovanja. Poboljšanjem procesa poslovanja doprinosi se smanjenju troškova i većem zadovoljstvu kupaca što rezultira novim konkurentskim prednostima za poduzeće. Kontinuirano mjerenje troškova, vremena i kvalitete također su osnova za preoblikovanje neprofitabilnih procesa, kao i za isključivanje onih procesa koji ne pridonose stvaranju novih vrijednosti (*non value added*) za kupce (Gulin et. al., 2011:496).

Uvođenje obračuna troškova procesa u poslovanje poduzeća sastoji se od sljedećih faza: donošenje odluke o uvođenju, izrada plana uvođenja, utvrđivanje parcijalnih procesa, dodjeljivanje troškova resursa temeljem uzročnika troškova prvog stupnja, utvrđivanje glavnih procesa i određivanje uzročnika troškova drugog stupnja te prijenos troškova procesa na učinke.

U fazi donošenja odluke o uvođenju potrebno je proučiti određene kriterije koji su temelj za odlučivanje da li potreba za uvođenje ove tehnike postoji ili ne. Gulin et. al. (2011:497) navode da, uzimajući u obzir sljedeće kriterije, menadžment mora utvrditi postoji li potreba za uvođenjem obračuna troškova procesa:

- točnost postojećeg informacijskog sustava: koliko egzaktne i pravovremene informacije o troškovima pruža postojeći sustav obračuna troškova,
- troškovi grešaka: koje informacije iz obračuna troškova, uslijed netočnosti, nedostatnosti i nepravovremenosti uzrokuju donošenje krivih odluka,
- heterogenost proizvoda odnosno usluga: koliko se međusobno razlikuju proizvodi odnosno usluge glede potrebe za resursima, posebno u području indirektnih troškova.

Ova tehnika predstavlja optimalan sustav koji rješava nedostatke primjene jednostavnih i kompleksnijih sustava obračuna te se njime postiže potrebna točnost uz minimiziranje troškova grešaka i troškova obuhvaćanja.

Prilikom odlučivanja o uvođenju jednog takvog sustava, važno je razmotriti treba li biti jednostavno ili kompleksno koncipiran, potrebnu točnost, treba li izvještavati samo ostvareno ili i ono planirano, hoće li biti integriran u već postojeći sustav ili će se formirati samostalno te treba li izraditi formalan dizajn sustava. Nakon što je donesena odluka o uvođenju, potrebno je uvjeriti sve hijerarhije menadžmenta da prihvate promjene koje će uslijediti za vrijeme i nakon uvođenja, te ukloniti sve moguće barijere (Gulin et. al., 2011:498).

Nakon toga slijedi izrada plana uvođenja. Iako postoje razlike s obzirom na potrebe za informacijama, informacijski sustav, granu industrije, proizvode, usluge i drugo, postoji osam koraka koje treba primijeniti i slijediti. Prvi korak je definiranje ciljeva, potom slijedi njihovo mjerenje, postavljanje okvira projekta te organizacijske strukture. Nakon postavljanja organizacijske strukture slijedi odabir projektnog tima, utvrđivanje potrebe za treningom zaposlenika, terminska izrada plana i naposljetku budžetiranje troškova projekta.

Utvrdjivanje parcijalnih procesa, kao treća faza, zahtijeva prikupljanje velikog broja novih informacija o troškovima resursa, procesima te uzročnicima troškova. Izvori informacija o troškovima resursa jesu glavna knjiga poduzeća i njezina konta. Do informacija o procesima dolazi se kontaktiranjem zaposlenika koji te procese obavljaju ili njihovih nadležnih, a do informacija o uzročnicima troškova dolazi se putem informacijskog sustava poduzeća. Ovu fazu karakterizira analiziranje djelatnosti i sažimanje povezanih djelatnosti u procese čime se isti utvrđuju. Bitno je utvrditi koji procesi stvaraju vrijednost, a koji ne. Oni procesi koji ne stvaraju dodatnu vrijednost moraju se minimizirati, potpuno eliminirati ili zamijeniti *outsourcingom*.

Četvrta faza uvođenja ove tehnike obuhvaća dodjeljivanje troškova resursa temeljem uzročnika troškova prvog stupnja. Izvor potrebnih informacija je glavna knjiga, posebice konta razreda četiri koja se moraju grupirati i tako postaju podloga za buduće obračune troškova procesa. Gulin et. al. (2011:501) navode da prirodne vrste troškova treba izdvojiti u homogene grupe troškova, za koje će se moći odrediti jedan jedinstveni uzročnik troška. Takvi se uzročnici još nazivaju i alokatori.

Prilikom formiranja homogenih grupa troškova treba raščlaniti troškove na odjeljenja, kombinirati povezana konta i uskladiti stavke koje moraju slijediti računovodstvene standarde te poštivati ostale propise. Nakon što se odredi jedinstveni alokator za svaku grupu troškova,

slijedi izračun stope pojedine grupe troška. Pomoću izračunate stope, vrši se dodjeljivanje troškova resursa glavnim procesima.

Peta faza je utvrđivanje glavnih procesa i određivanje uzročnika troškova drugog stupnja. Ona zahtijeva razvrstavanje procesa prema četiri razine: procesi jedinice proizvoda, procesi serije ili grupe proizvoda, procesi održavanja proizvoda te procesi na razini poduzeća. Također, potrebno je odrediti uzročnika troškova za svaku razinu. Određeni uzročnici postaju temelj raspoređivanja troškova na nositelje. Grupiranjem procesa u navedene razine postaje transparentno koji se troškovi mogu kontrolirati na razini jedinica proizvoda, grupe proizvoda, vrsta proizvoda kao i na razini poduzeća (Gulin et. al., 2011:502).

Posljednja faza uvođenja obračuna troškova procesa je prijenos troškova procesa na učinke. Nju karakterizira izrada kalkulacije temeljem procesa, za čiju je izradu popis procesa od velike važnosti. Gulin et. al. (2011:503) navode da se popis procesa temelji na grupiranju procesa u prethodno navedene četiri razine, pri čemu se za svaki proces iskazuje njegov uzročnik, trošak po jednom uzročniku, broj uzročnika te ukupni troškovi.

Prednost ovakve kalkulacije, u odnosu na klasičnu, je u različitim stupnjevima detaljnosti koje ona nudi i detaljnom prikazivanju općih troškova u obliku pojedinih procesa. Kalkulacija temeljem procesa nudi i mogućnost modifikacije prema potrebama, odnosno zahtjevima poduzeća.

5.1.2. Obračun troškova kvalitete kao tehnika specifičnih obračuna

Troškovi kvalitete mogu se definirati kao cijena kvalitete koja se želi ostvariti. Po strukturi se dijele na dvije grupe – troškovi kontrole i troškovi grešaka.

Troškovi kontrole još se nazivaju troškovi usklađivanja, a predstavljaju ukupan iznos novca koji je potrebno utrošiti u cilju osiguranja kvalitetnog proizvoda, odnosno kvalitetne usluge. U tu grupu spadaju troškovi koji nastaju prilikom poduzimanja aktivnosti i preventivnih mjera kako bi se ostvarila željena kvaliteta i spriječila odstupanja od ciljana.

Tako nastali troškovi smatraju se pozitivnim troškovima kvalitete, to jest troškovima za kvalitetu. Gulin et. al. (2011:534) navode da troškovi za kvalitetu nastaju ili kao rezultat preventivnog ulaganja u osiguranje željene kvalitete učinaka ili se temelje na ispitivanju i ocjeni dostignutog stupnja kvalitete.

Valja spomenuti da se troškovi kontrole dijele na troškove prevencije i troškove procjene.

Troškovi prevencije (preventiva) su povezani sa sposobnošću menadžmenta da preduhitri moguće greške, prije no što one stvarno i nastanu (Gulin et. al., 2011:535).

Kao primjere troškova prevencije mogu se navesti: troškovi ulaganja u kadrove i njihovo obrazovanje za kvalitetu, troškovi koji se javljaju u fazi kreiranja proizvoda i definiranja novog asortimana ponude, troškovi istraživanja tržišta, dizajna, projektiranja, planiranja i podrške uvođenju te troškovi uvođenja programa kvalitete i drugo.

Troškovi procjene (kontrole) nastaju zbog ispitivanja dostignutog stupnja kvalitete, a povezani su s aktivnostima na mjerenju, prosudbi i ocjenjivanju učinka da bi se osiguralo usklađivanje sa standardima kvalitete i zahtjevima izvođenja (Gulin et. al., 2011:536).

Kao primjer tih troškova mogu se navesti troškovi osiguranja programa kvalitete, sustavne kontrole te testiranja i ispitivanja sirovina, ispitivanja preuzetog materijala i sitnog inventara, ulaznih, međufaznih i završnih ispitivanja, osoblja koji rade na ispitivanju, testiranja unutarnjih radnih procesa te konačnih učinaka, aktivnosti razvoja probnih testova, osiguranja interne i eksterne procjene učinaka koji su predmetom mjerenja i testiranja i ostali.

Drugu grupu troškova čine troškovi nekvalitete, koji su rezultat grešaka nastalih u poslovnom procesu. Najčešće se javljaju u onim poduzećima koja svoje poslovanje nisu prilagodila ISO 9000ff standardima. Za takve troškove kupci nisu spremni platiti veću cijenu proizvoda ili usluge. Razlikuju se dvije vrste troškova nekvalitete, a to su interni te eksterni troškovi nekvalitete.

Interni troškovi nekvalitete su oni troškovi nekvalitete, koji su posljedica otkrivenih grešaka prije no što se učinak pojavio na tržištu, odnosno prije no što je kupcu ponuđen nekvalitetan proizvod ili pružena nekvalitetna usluga (Gulin et. al., 2011:536).

U interne troškove nekvalitete ubrajaju se sljedeći troškovi: troškovi ispitivanja učinaka, utvrđivanja razloga nastalih odstupanja, otpada, dorade neodgovarajućih učinaka, korektivnih akcija, otklanjanja uočenih grešaka, naknadnog rada, a mogu se ubrojiti i troškovi koji su rezultat pada vrijednosti zaliha materijala, poluproizvoda ili gotovih proizvoda.

Eksterni troškovi nekvalitete se povezuju s učincima koji su već plasirani na tržište, kada ih je ciljni korisnik kupio, koristio ili osigurao njihovo korištenje, te naknadno uočio da je njihova kvaliteta niža od tražene (Gulin et. al., 2011:537).

Kao primjeri eksternih troškova nekvalitete mogu se navesti troškovi otklanjanja nedostataka proizvoda u jamstvenom roku i nakon njega, traženje dodatnih pogodnosti od strane kupaca, vraćanje robe i slično.

Eksterni troškovi nekvalitete mogu se podijeliti na izravne i neizravne troškove eksterno prepoznatih propusta.

Izravni troškovi eksterno prepoznatih propusta jesu troškovi odstupanja od kvalitete koji nastaju uslijed povratka proizvoda, njihovih popravaka u jamstvenom roku, opoziva već naručene robe ili su rezultat tužbi korisnika takvih proizvoda, odnosno robe. Ova je vrsta eksternih troškova nekvalitete najlakše uočljiva u praksi.

Neizravni su troškovi eksternih propusta teže uočljivi u praksi. U ovu vrstu eksternih troškova ubrajamo troškove odstupanja od kvalitete u slučajevima kada kupac na to ne reagira, odnosno ne iskaže svoje nezadovoljstvo proizvodom ili uslugom, i ne traži odštetu. Takvi troškovi predstavljaju stvaran gubitak tržišnog udjela te utječu na smanjenje konkurentnosti. Sve to u konačnici dovodi do smanjenja profita. Zbog tog se učinka smatraju najtežim oblicima troškova nekvalitete, a dodatan je problem što ih menadžment najteže uoči.

Kada se poduzeće odluči na uvođenje programa potpune kvalitete, odnosno *Total Quality Management-a* (TQM-a), potrebno je primijeniti tehniku obračuna troškova kvalitete kako bi se učinci uvođenja programa TQM-a učinili mjerljivima. Općenito *Quality Costing* (QC) ili obračun troškova kvalitete, jest obračun onih troškova koji nastaju zbog ulaganja u postizanje ciljne kvalitete ili otklanjanja grešaka ako nije udovoljeno programu TQM-a, slijedom odredbi standarda ISO 9000ff (Gulin et. al., 2011:468).

5.1.2.1. Praćenje troškova kvalitete

Računovodstveno utvrđivanje, razvrstavanje te praćenje troškova kvalitete i troškova nekvalitete osigurava potrebne informacije za uspješno poslovanje poduzeća. Takve informacije predstavljaju upravljački resurs potreban na svim razinama menadžmenta u jednom poduzeću.

Da bi se takvim troškovima moglo upravljati, važno je da postoje pretpostavke za njihovo sustavno praćenje, iskazivanje u internim radnim procesima i cjelokupnom poslovnom sustavu te da se osigura odvojeno praćenje troškova kvalitete i troškova nekvalitete. Osim toga, važno je raspolagati računovodstvenim, ali i neračunovodstvenim, informacijama, jer se time osigurava realno sagledavanje ovih troškova.

Za sustavno računovodstveno praćenje troškova kvalitete potrebno je osigurati informatičku podršku u svim dijelovima internih radnih procesa kako bi svi potrebni podaci bili dostupni unutar jedinstvene baze podataka. Gulin et. al. (2011:541) navode da planiranje i

praćenje troškova kvalitete treba ustrojiti kao jedinstvo računovodstvenog i ne-računovodstvenog informacijskog sustava, u okviru kojeg se osigurava sustavno praćenje odstupanja od ciljne kvalitete.

Sustav obračuna troškova kvalitete poduzeće mora uvesti u poslovanje kroz četiri faze: postavljanje, ocjena troškova aktivnosti i procesa, kreativna faza te realizacija. Vremenski taj postupak može trajati između šest i dvanaest mjeseci.

Tijekom faze postavljanja odrede se projektni timovi, definiraju se terminski planovi, utvrde se troškovni elementi i postave se ciljevi za svaki segment.

U drugoj se fazi utvrde strukture procesa stvaranja učinka i, primjenom odgovarajuće metode obračuna, izdvoje se troškovi pojedinog učinka.

Tijekom kreativne faze provodi se *brainstorming* metoda prikupljanja ideja, nakon čega se svaka od njih sagleda te se ocjene njene mogućnosti u pogledu poboljšanja procesa, kvalitete te postizanju ušteda. Cilj toga je utvrditi koje su ideje ostvarive i profitabilne.

Posljednja faza, odnosno faza realizacije, zadužena je za implementaciju prihvaćenih ideja u praksi. Tijekom provođenja ideja, provodi se kontinuirani proces valorizacije isplativosti poduzetih mjera.

Unutar internih radnih procesa potrebno je osigurati provođenje procesa za osiguranje kvalitete i procesa za ocjenu dostignute razine kvalitete. Procesi osiguranja kvalitete zaduženi su za postizanje i održavanje više razine kvalitete, a svi troškovi koji pritom nastaju spadaju u troškove za kvalitetu.

Zadatak je internog obračuna osigurati pretpostavke da se u okvirima procesa i aktivnosti percipiranih u grupi osiguranja kvalitete primjenjuju ista metodološka polazišta u fazi planiranja i kontrole, kako bi se dobivene informacije mogle koristiti u upravljačkom procesu (Gulin et. al., 2011:541).

Procesi ocjene dostignute razine kvalitete zaslužni su za utvrđivanje odstupanja između ciljane i ostvarene kvalitete te procjenu moguće potrebe za naknadnim popravcima, mogućih reklamacija od strane kupaca i slično. Troškovi koji pritom nastaju spadaju u troškove nekvalitete.

Informacije koje se na taj način prikupe služe menadžerima za donošenje strateških i operativnih odluka. Zbog toga je bitno da interni obračun bude ustrojen sukladno informacijskim potrebama menadžera, da podržava sustav TQM-a i da se stalno kontrolira te unaprjeđuje. Pored toga, važno je da poduzeće uspostavi interni kontni plan kako bi moglo izdvojiti troškove kvalitete na zasebna konta i razvrstati ih po skupinama.

Gulin et. al. (2011:541) navode da troškove kvalitete treba sagledati po segmentima i temeljiti ih na metodološkim polazištima računovodstva odgovornosti, te staviti u korelaciju s neto prihodima realizacije tih učinaka po pojedinim segmentima, na način da treba naći odgovore na sljedeća pitanja:

- koje centre odgovornosti oblikovati kao izvještajne segmente, u okviru kojih će se pružati informacije o troškovima kvalitete
- regulirati sustav izvješćivanja o troškovima kvalitete po segmentima (vrste izvještaja, dinamiku i sadržaj) u sustavu kratkoročnog poslovnog odlučivanja
- osigurati informacije o učincima ulaganja u program potpune kvalitete na visinu ukupno ostvarenih prihoda i rezultate u sustavu strateškog poslovnog odlučivanja.

Prilikom razmatranja praćenja troškova kvalitete treba donijeti Pravilnik o troškovima kvalitete u kojem će se, uzevši u obzir specifičnosti djelatnosti i poduzeća, točno definirati svi zahtjevi i potrebne informacije menadžera. Sukladno tom pravilniku ustrojava se interni obračun s cjelovitim sustavom planiranja, praćenja, kontrole i izvješćivanja o troškovima kvalitete. Taj je sustav potrebno konstantno usmjeravati prema postavljenim ciljevima, kontrolirati, preustrojavati te inovirati. Jedino je tako moguće postići viši stupanj kvalitete i smanjiti troškove nekvalitete te osigurati poboljšanje poslovanja.

5.1.3. Obračun ciljnih troškova ili *Target Costing*

Obračun ciljnih troškova, kao tehnika, razvila se u Japanu 1963. godine. Za njezin razvoj zaslužna je japanska automobilska industrija, a kao začetnik spominje se poduzeće Toyota. Primjena te tehnike ubrzo se proširila i na ostala japanska poduzeća poput Nissan-a, Sony-a i drugih, dok je primjena na području SAD-a i Europe započela početkom osamdesetih godina.

Prema ovoj tehnici, ciljni trošak rezultat je razlike između cijene proizvoda, koja se određuje s obzirom na spremnost da se za njega plati na tržištu, te željenog, odnosno ciljanog profita (Cinquini i Tenucci, 2007:8)¹⁸.

¹⁸ Vidi: Cinquini, L. i Tenucci, A. (2007.). *Is the adoption of Strategic Management Accounting techniques really „strategy-driven“?* Evidence from a survey. MAR 2007 - Cost and Performance in Services and Operations. Trento: MPRA. str. 1. - 28. [Online]. Dostupno na: http://mpra.ub.uni-muenchen.de/11819/1/MPRA_paper_11819.pdf. str. 8

Osnovni princip obračuna je da prilikom stvaranja proizvoda, to jest usluge mogu nastati samo oni troškovi koje je kupac spreman platiti (Gulin et. al., 2011:513). Polazište ove tehnike je spoznaja da tradicionalno planiranje i upravljanje nije povoljno za ostvarivanje troškova koje će prihvatiti kupac i konkurencija. Obračunom ciljnih troškova središnje mjesto dodjeljuje se kupcu, dok je tržište zaduženo za određivanje visine troškova.

Usporedbom obračuna ciljnih troškova s tradicionalnim pristupom upravljanja troškovima, primjećuje se veliki napredak u razvoju upravljanja troškovima kod ove tehnike u odnosu na tradicionalni pristup. Razliku između tradicionalnog i ciljanog upravljanja troškovima, najbolje predložuje sljedeća slika.

Slika 7. Razlika između tradicionalnog i ciljanog upravljanja troškovima



Izvor: izrada autorice prema slici 18. Tradicionalno i ciljno upravljanje troškovima. Gulin et. al. (2011.). *Upravljačko računovodstvo*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika. str. 511.

Slika prikazuje da su postojeće mogućnosti poduzeća polazišna točka kod tradicionalnog upravljanja troškovima. Nakon što se na temelju postojećih mogućnosti u poduzeću utvrde troškovi, a njima doda određena marža, dobije se prodajna cijena. Problem se javlja ukoliko se utvrdi da tržište nije spremno platiti takvu prodajnu cijenu. U tom slučaju moraju se pronaći mogućnosti za smanjenje troškova.

Nasuprot tome, ciljno upravljanje troškovima započinje proces upravljanja s prodajnom cijenom i planiranom dobiti koju tržište može prihvatiti, a tek potom odredi moguće troškove proizvoda (Gulin et. al., 2011:512).

Ova se tehnika primjenjuje u fazi dizajniranja proizvoda i procesa, odnosno u razvojnoj fazi proizvoda. Upravo se u toj fazi određuju koje su mogućnosti poduzeća, koja bi trebala biti prodajna cijena te koja se dobit očekuje. Sve je to potrebno odrediti kako bi se mogla utvrditi najviša razina troškova koji smiju nastati u poslovnom procesu.

Važno je istaknuti da je postojanje timskog rada u poduzeću važna karakteristika ove tehnike i temeljna je pretpostavka za njeno uvođenje. Pored te, postoje i sljedeće karakteristike obračuna ciljnih troškova:

- ciljna prodajna cijena određuje cijenu koštanja,
- poštuju se zahtjevi tržišta te
- uvažava se čitav lanac vrijednosti.

Uvođenje ove tehnike određeno je specifičnostima poslovanja poduzeća. Međutim, autori ističu dvije podjele samog procesa uvođenja obračuna ciljnih troškova u poduzeće.

Prema prvoj podjeli proces uvođenja se može podijeliti u dvije faze.

Prva se faza odnosi na određivanje ciljnih troškova, pri čemu se vrši analiza aktivnosti izvan poduzeća. U toj se fazi provodi istraživanje tržišta, analiza konkurencije, utvrđuju se želje i potrebe kupaca, definira se tržišni segment, svojstva proizvoda, tržišna cijena te željena dobit.

Druga faza procesa uvođenja odnosi se na dodjeljivanje ciljnih troškova proizvodima i njegovim komponentama. Pri tome se pažnja usmjerava na aktivnosti koje se provode unutar samog poduzeća. Gulin et. al. (2011:514) navode da ona obuhvaća utvrđivanje standardnih troškova poslovanja, razliku između standardnih i ciljnih troškova te sam proces proizvodnje i kontinuiranog poboljšanja.

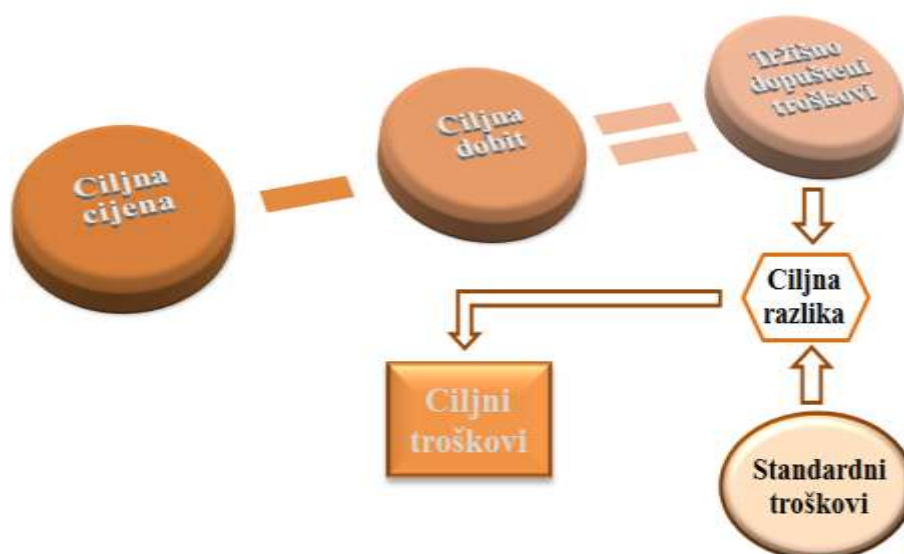
Prema drugoj podjeli proces uvođenja obračuna ciljnih troškova sastoji se od četiri koraka, a Gulin et. al. (2011:515) ističu da ti koraci jesu: određivanje ciljeva i sadržaja projekta, definiranje podataka o prodaji proizvoda, određivanje ciljne dobiti i ciljnih troškova te utvrđivanje ciljnih troškova po sastavnim dijelovima.

Kada je riječ o obračunu ciljnih troškova, važno je spomenuti tri metode utvrđivanja ciljnih troškova. Riječ je o metodi zbrajanja, metodi oduzimanja te integriranoj metodi.

Metoda zbrajanja i integrirana metoda predstavljaju alternativne metode određivanja ciljnih troškova, dok metoda oduzimanja spada u osnovne metode određivanja.

Metoda oduzimanja ili *market to company* predstavlja temeljni koncept i filozofiju određivanja ciljnih troškova. Kako funkcionira metoda oduzimanja u određivanju ciljnih troškova, najbolje prikazuje sljedeća slika.

Slika 8. Određivanje ciljnih troškova pomoću metode oduzimanja



Izvor: izrada autorice prema slici 22. Metoda oduzimanja. Gulin et. al. (2011.). *Upravljačko računovodstvo*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika. str. 517.

Prema ovoj metodi, određivanje ciljnih troškova odvija se u tri koraka. U prvom koraku utvrđuje se razlika između ciljne cijene i ciljne dobiti, koja predstavlja one troškove koje je tržište spremno platiti, odnosno tržišno dozvoljene troškove. Drugi korak odnosi se na utvrđivanje ciljne razlike između tržišno prihvatljivih, odnosno dopuštenih, troškova te standardnih troškova. Treći se korak odnosi na izvođenje ciljnih troškova iz prethodno utvrđene ciljne razlike. Važnu ulogu kod metode oduzimanja ima upravljanje ciljevima, odnosno *Management by Objectives* (Gulin et. al, 2011:518).

Upravljanje ciljevima predstavlja način upravljanja pri čemu se sagledavaju zahtjevi tržišta prilikom definiranja ciljeva, u čije se određivanje uključuju i sami zaposlenici. Njihovo uključivanje u određivanje ciljeva potiče njihovu motivaciju za postizanje istih.

Metoda zbrajanja ili *out of company* je alternativna metoda uvođenja ciljnih troškova, koja se razvila tijekom razvoja same tehnike obračuna ciljnih troškova. Karakterizira ju nepotpuno uzimanje u obzir tržišne cijene i temeljenost na postojećoj tehnologiji te ostvarenim rezultatima u poduzeću. Proces definiranja ciljnih troškova prema ovoj metodi najbolje prikazuje sljedeća slika.

Slika 9. Regresivna jednadžba za definiranje ciljnih troškova

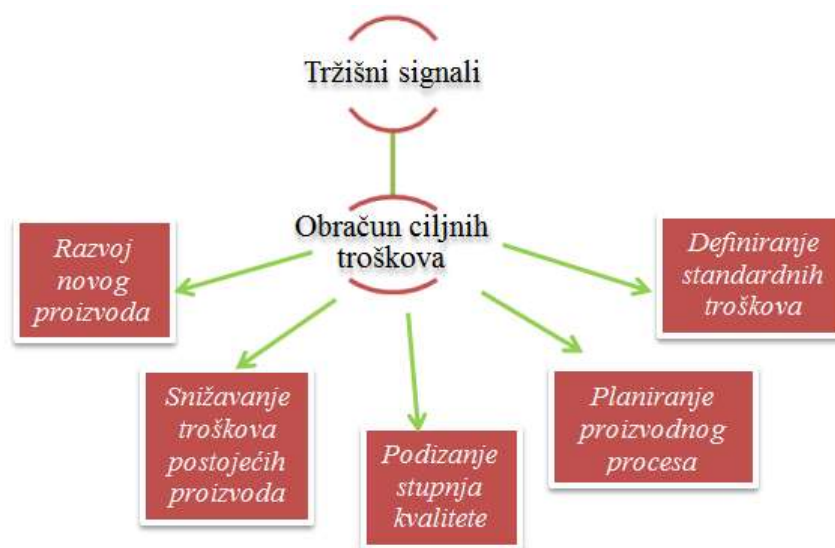


Izvor: izrada autorice prema podacima iz knjige Gulin et. al. (2011.). *Upravljačko računovodstvo*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika. str. 518.

Posljednja spomenuta metoda uvođenja ciljnih troškova je integrirana metoda ili *into and out of company*. Ova metoda također spada u alternativne metode uvođenja, razvijene tijekom razvoja same tehnike, a najčešće se primjenjuje u japanskim poduzećima. Predstavlja kombinaciju metode oduzimanja i metode zbrajanja. Gulin et. al. (2011:518) navode da ovu metodu karakterizira sučeljavanje zahtjeva tržišta i sposobnosti poduzeća, kako bi se odredili ciljni troškovi.

Tehniku obračun ciljnih troškova karakterizira široko područje primjene. Promatrajući poduzeće, Gulin et. al. (2011:519) navode sljedeća područja njene primjene: razvoj novih proizvoda, snižavanje troškova postojećih proizvoda, podizanje stupnja kvalitete, planiranje proizvodnog procesa te definiranje standardnih troškova. Sljedeća slika pokazuje prethodno spomenuta višestruka područja primjene ove tehnike u poduzeću.

Slika 10. Područje primjene ciljnih troškova



Izvor: izrada autorice prema slici 23. Područje primjene ciljnih troškova. Gulin et. al. (2011.). *Upravljačko računovodstvo*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika. str. 519.

Pored mogućnosti višestruke primjene, ovu tehniku karakterizira i mogućnost primjene u različitim industrijskim granama, uslužnim djelatnostima te kompjutorskom programiranju. Široka mogućnost primjene ukazuje na neovisnost ove tehnike u pogledu vrste i grane poduzeća u kojoj se može primjenjivati. Važno je istaknuti da ne postoji jedna jedinstvena metoda uvođenja ove tehnike u poduzeće. Njeno uvođenje zahtijeva kombinaciju različitih sustava i metoda.

Primjena ove tehnike poduzeću donosi razne koristi kao što su snižavanje troškova, veća kvaliteta proizvoda, skraćivanje vremena njihovog plasiranja na tržište, veće zadovoljstvo kupaca i drugo. Sve to u konačnici rezultira povećanjem uspješnosti poslovanja poduzeća.

5.1.4. Obračun troškova životnog vijeka kao tehnika specifičnih obračuna

Troškovi životnog vijeka ili *life-cycle cost* predstavljaju sve troškove koji nastaju tijekom životnog vijeka proizvoda. Tijekom svog životnog vijeka proizvod se razvija, koncipira, proizvodi, distribuira, prodaje, konzumira te u konačnici dolazi do njegovog zasićenja, degradacije i povlačenja s tržišta.

Autori različito objašnjavaju pojam životnog vijeka proizvoda. U Ekonomskom leksikonu (2011:1057) životni se ciklus proizvoda objašnjava kao skup spoznaja o životnom

vijeku proizvoda preuzetih iz teorije biheviorizma, koja svoja gledišta temelji na analogiji života organizama u prirodi i umjetno stvorenih sustava te činjenici da se jedni i drugi podvrgavaju zakonu nastajanja i nestajanja.

Nadalje, Hisrich, Peters i Shepherd (2011:154) navode da životni ciklus proizvoda predstavlja stadije koje prolazi svaki proizvod: od uvodnog predstavljanja do odumiranja.

Kad kažemo da proizvod ima životni ciklus, to znači sljedeće:

1. proizvod ima ograničen životni vijek,
2. prodaja proizvoda prolazi kroz različite stadije, od kojih svaki prodavaču predstavlja različite izazove, prilike i probleme,
3. zarada raste i pada u različitim stadijima životnog ciklusa proizvoda,
4. proizvodima su potrebne različite strategije marketinga, financija, proizvodnje, prodaje i ljudskih potencijala u svakom stadiju životnog ciklusa (Kotler, Keller i Martinović, 2014:310).

Autori životni ciklus proizvoda obično dijele u četiri faze, a one su uvođenje, rast, zrelost i opadanje.

Fazu uvođenja karakteriziraju veliki troškovi uvođenja proizvoda, koji obuhvaćaju troškove proizvodnje i propagande, mali opseg proizvodnje te spori rast. To je razlog zbog čega se dobit ne može očekivati. Previšić i Ozretić Došen (2004:185) ističu da prvu fazu životnog ciklusa proizvoda čini lansiranje proizvoda na tržište. Svaki proizvođač mora težiti što bržem izlasku iz te faze, čime se oslobađa opasnosti koju ona donosi.

Sljedeća faza je faza rasta. Ona nastaje kada intenzitet prodaje dostigne razinu pri kojoj novi proizvod počinje donositi dobit (Previšić i Ozretić Došen, 2004:186). Tada proizvod ili usluga osvaja tržište, dolazi do smanjenja troškova propagande te porasta troškova obrade tržišta, demonstracije, potrebnih servisa i drugih.

Zrelost je razdoblje laganog opadanja stope rasta prodaje jer su proizvod prihvatili svi potencijalni kupci (Kotler, Keller i Martinović, 2014:310).

Posljednja faza životnog ciklusa jednog proizvoda je faza opadanja, koju karakterizira zasićenje tim proizvodom. To zasićenje uzrokuje pad prodaje, što rezultira smanjenjem dobiti.

Spomenute faze spadaju u razdoblje životnog vijeka koje se naziva tržišno razdoblje, a uz njega postoje još dva.

Prije tržišnog razdoblja, traje razdoblje nastanka proizvoda. Tijekom tog razdoblja razvija se sama ideja o proizvodu, slijedi njegova konstrukcija, izrada prototipa, testiranje i naposljetku inženjering.

Nakon tržišnog razdoblja nastupa post-tržišno razdoblje. Ono se odnosi na aktivnosti koje nastupaju nakon što proizvod dopiye u ruke kupaca i krene njegova konzumacija, odnosno korištenje. U okviru tog razdoblja dolazi do servisiranja proizvoda, njegovog povrata, recikliranja ili drugačijeg zbrinjavanja otpada.

Prema Gulin et. al. (2011:468), *life-cycle costing* je obračun troškova životnog vijeka proizvoda, odnosno metodološke osnovice temeljem koje se sagledavaju troškovi dizajniranja, uvođenja na tržište, rasta, zrelosti, pada i odlaska s tržišta, znači budući troškovi čitavog ciklusa, koji se diskontiraju na dan obračuna.

1960. godina predstavlja početak razvoja ove tehnike. U početku ju je primjenjivalo Američko Ministarstvo obrane, a uskoro se njena primjena proširila na ostale djelatnosti. Tada je započela i primjena koncepta analize troškova životnog vijeka.

Daljnji se razvoj ove tehnike nastavlja kroz 1980. godinu kada započinje primjena obračuna troškova životnog vijeka kao menadžerskog instrumenta prilikom donošenja poslovnih odluka.

Ovaj je obračun potreban zbog prikupljanja informacija o prihodima i troškovima koji se javljaju tijekom životnog ciklusa proizvoda. Tehnika utvrđuje sve troškove koji su nastali prije proizvodnje proizvoda, za vrijeme proizvodnje te nakon nje. Drugim riječima, utvrđuje sve troškove od nastanka proizvoda do njegovog ukidanja.

Promatrajući kretanje troškova tijekom životnog ciklusa proizvoda, valja istaknuti da troškovi doživljavaju porast od faze nastanka do faze tržišnog rasta kada nastaje najveći dio troškova. Informacije o svim tim troškovima potrebne su menadžmentu prilikom ocjenjivanja profitabilnosti proizvoda te uspješnosti izvođenja funkcije odgovornosti tijekom cijelog njegovog životnog vijeka.

Gulin et. al. (2011:523) ističu kako je ova metoda obračuna danas od velikog značaja, budući da smo svjedoci povećanih zahtjeva i želja kupaca, jačanja konkurencije te vrtoglavog razvoja tehnike i tehnologije što rezultira sve većim smanjenjem životnog vijeka proizvoda i usluga.

Primjena ove tehnike omogućuje formiranje dobre podloge za donošenje odluka koje se odnose na definiranje početka i kraja životnog ciklusa proizvoda, pojedinih razdoblja, oblikovanje proizvoda, popratne aktivnosti, definiranje politike cijena, jamstvene rokove, utvrđivanje odnosa s kupcima i ostalo.

Treba spomenuti da postoji više modela ove tehnike. Oni se međusobno razlikuju po objektima, razdoblju koje uzimaju u obzir, broju uključenih faza tijekom tržišnog razdoblja te prikazanim računovodstvenim kategorijama.

Kao objekt, modeli mogu uzimati kupce, proizvode i usluge, projekte ili procese. Prema razdoblju koje se uzima u obzir, uglavnom se primjenjuju modeli s razdobljem razvoja i modeli s tržišnim razdobljem.

S obzirom na broj faza u tržišnom razdoblju, postoji velik broj modela. Postoje glavni modeli koji uključuju samo tri faze (rast, zrelost i opadanje), ali i vrlo detaljni modeli s mnogo više faza.

Što se tiče računovodstvenih kategorija, izdvajaju se dva načina obračuna:

- prate se primici i izdaci, odnosno novčani tijekom pojedinih razdoblja životnog vijeka ili
- prate li se prihodi i direktni troškovi, odnosno više stupnjeva doprinosa pokriva pojedinih razdoblja životnog vijeka (Gulin et. al., 2011:527).

Kao najveći nedostatak obračuna troškova životnog vijeka proizvoda ističu se visoki troškovi implementacije. Međutim, oni su isplativi ukoliko se uzme u obzir da tehnika rezultira informacijama temeljnim za strateško upravljanje troškovima te ima veliki značaj prilikom donošenja odluka o životnom vijeku. Prednost korištenja ove tehnike je osiguravanje detaljnih, točnih i realnih informacija važnih prilikom ocjenjivanja profitabilnosti proizvoda.

5.1.5. *Eco costing* ili obračun troškova okoliša

Troškove okoliša čine svi troškovi izazvani aktivnostima menadžmenta koje su povezane s okolišem. Riječ je o troškovima koji nastaju uslijed ulaganja u unapređenje i zaštitu okoliša ili kao posljedica nebrige o okolišu.

Danas se od poduzeća očekuje da maksimalizaciju profita ostvare poslujući u društveno optimalnim razinama razvoja i da svoj poslovni razvoj temelje na raspoloživim resursima i stvarnim poslovnim mogućnostima. Gulin et. al. (2011:554) ističu da održivi razvoj ima ekonomsku, ekološku i društvenu komponentu, te nalaže poslovnom sustavu da odgovarajućim instrumentarijem obuhvati vrijednosni utjecaj poslovnih odluka, vezanih za njegovo pozicioniranje u okruženju.

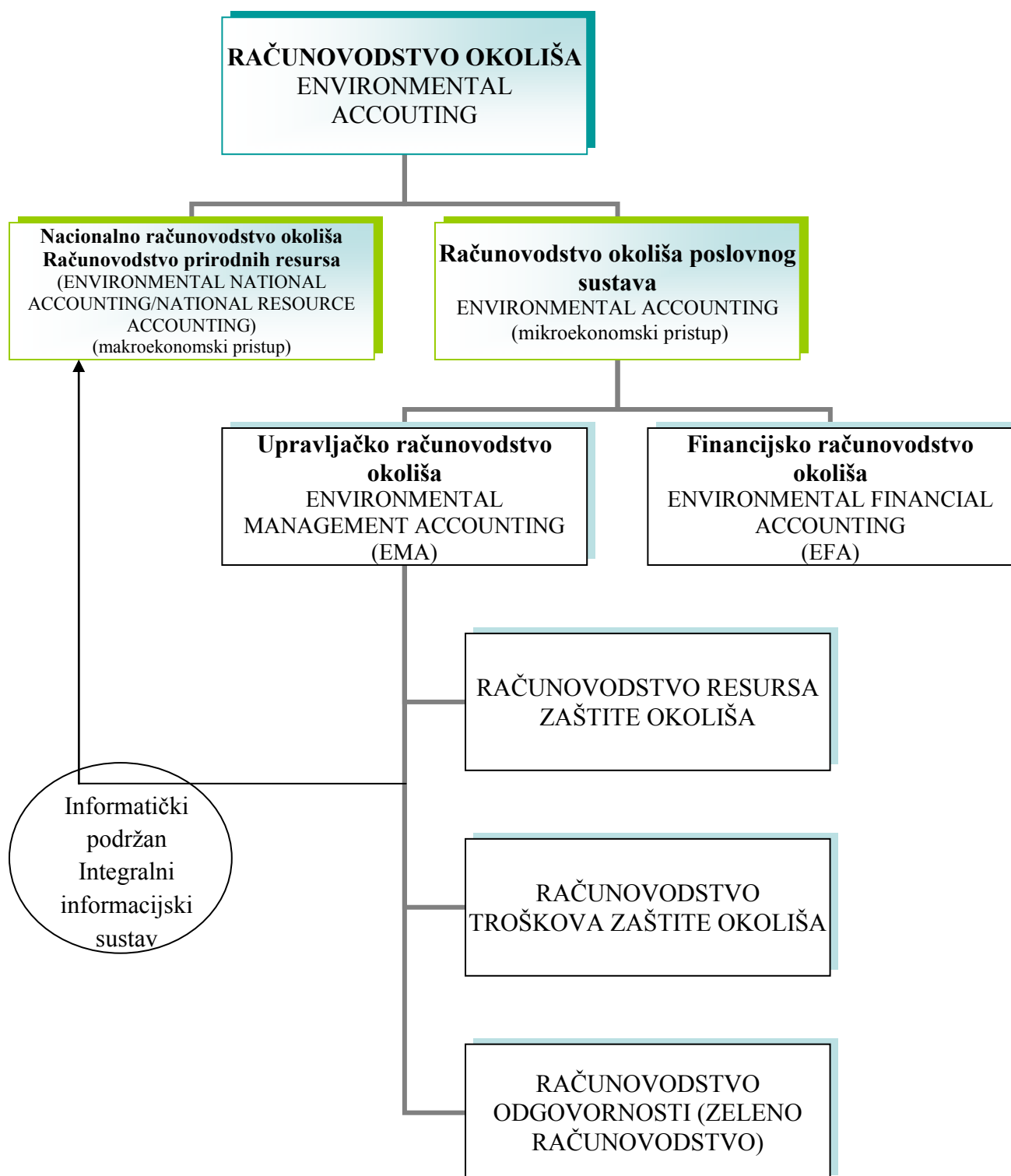
Troškovi okoliša se javljaju kao vrijednosni izraz ukupnosti djelovanja menadžmenta okoliša (EMS) i upravljačkog računovodstva okoliša (EMA) (Gulin et. al., 2011:556).

Menadžment okoliša djeluje na temelju propisa i standarda. Takvo djelovanje omogućuje utvrđivanje troškova okoliša, koji se promatraju tijekom cijelog životnog vijeka

jednog proizvoda. Osobito je važno postizanje suradnje između menadžmenta okoliša te internih i eksternih ciljnih skupina, čime se doprinosi unapređenju zaštite okoliša.

S druge strane, javlja se upravljačko računovodstvo okoliša ili *Environmental Management Accounting*, skraćeno EMA. Prije osvrta na EMA-u, valja istaknuti da je računovodstvo okoliša temeljni okvir za osiguranje informacijske osnove potrebne menadžmentu za upravljanje okolišem. Računovodstvo okoliša razvilo se 1971. godine, a njegova je struktura prikazana sljedećim grafikonom.

Grafikon 1. Struktura računovodstva okoliša



Izvor: izrada autorice prema slici 53. Struktura računovodstva okoliša. Gulin, D. et. al. (2011.). *Upravljačko računovodstvo*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika. str. 570

Kao što grafikon prikazuje, upravljačko je računovodstvo okoliša (EMA) dio računovodstva okoliša poslovnog sustava. Smatra se njegovim najrazvijenijim dijelom, koji je definiran na kreativnim polazištima.

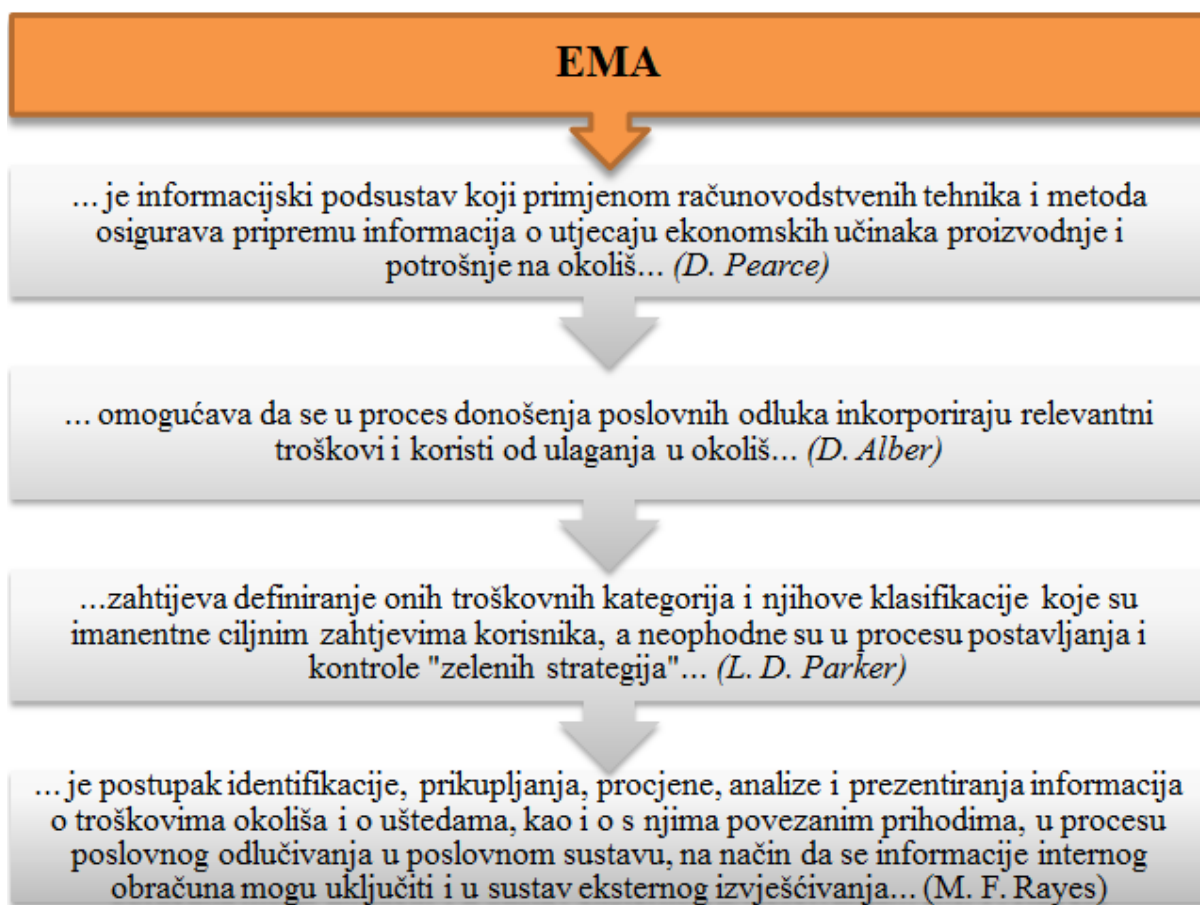
Upravljačko računovodstvo okoliša se prilagođava informacijskim zahtjevima korisnika na način da mora udovoljiti informacijskim zahtjevima operativnog menadžmenta, te stvoriti pretpostavke za donošenje strateških poslovnih odluka, značajnih za unapređenje i zaštitu okoliša (Gulin et. al., 2011:579).

Zaduženo je za prepoznavanje, razvrstavanje, analiziranje i korištenje informacija potrebnih za donošenje odluka u internim radnim procesima. Upravljačko računovodstvo okoliša mora prikupiti relevantne podatke od najnižih razina te ih pretvoriti u informacije vodeći računa o metodološkoj osnovi i informacijskim zahtjevima korisnika. Kao primjeri najnižih razina u poduzeću, koje su izvor tih podataka, mogu se spomenuti aktivnosti, procesi, mjesta troškova i centri odgovornosti.

Dvije su vrste informacija koje EMA mora osigurati. Prvu vrstu informacija čine prirodne informacije koje se odnose na korištenje, tok i učinke potrošnje energije, vode, materijala i otpada. Drugu vrstu informacija čine vrijednosno izražene informacije koje se odnose na nastale troškove, ostvarene koristi i uštede.

Za što je sve zaduženo upravljačko računovodstvo okoliša u jednom poslovnom sustavu, najbolje prikazuje sljedeća slika. Ona ukazuje na pristup različitih autora prema ulogama i zadacima ove vrste računovodstva okoliša.

Slika 11. *Uloga i zadaci upravljačkog računovodstva okoliša*



Izvor: izrada autorice prema slici 59. Uloga i zadaci upravljačkog računovodstva okoliša (EMA) u poslovnom sustavu. Gulin, D. et. al. (2011.) *Upravljačko računovodstvo*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika. str. 581.

Prikupljene informacije EMA objavljuje u internim izvještajima o okolišu. Ti su izvještaji namijenjeni prvenstveno menadžmentu okoliša, ali i svim ostalim menadžerima ovisno o tome za koje su područje odlučivanja o okolišu zaduženi. Informacije o troškovima, prihodima te internim rezultatima prosljeđuju se i onim menadžerima koji su svojim postupcima i odlukama odgovorni za njihovo nastajanje, odnosno koji su iste izazvali.

Prilikom izvještavanja EMA mora voditi računa da prikupljene i prezentirane informacije ne odstupaju od bitnih ekoloških odrednica, čime ispunjava svoj zadatak kao dio društveno odgovornog računovodstva. Usklađenost s ekološkim odrednicama bitna je zbog realnog sagledavanja učinaka odluka menadžera na visinu i strukturu troškova okoliša u kratkom i dugom roku te na ostvarenje ciljeva postavljenih s obzirom na politiku prema okolišu.

Važno je istaknuti da se u okviru EMA-e često spominje i eko-bilanca ili *life cycle costing*, pri čemu se obuhvaćaju i vrednuju aktivnosti od posebnog značenja za očuvanje i

zaštitu okoliša poslovnog sustava. Time se obuhvaća utjecaj na okoliš tijekom čitavog životnog vijeka proizvoda. Gulin et. al. (2011:587) ističu da LCA metoda (eko bilanca) osigurava relevantne informacije za interne i eksterne korisnike:

- o tome koliko pojedini proizvod, usluga ili poslovni proces zagađuje okoliš
- o životnom vijeku proizvoda, odnosno njegovu položaju u procesu proizvodnje, potrošnje, a posebno u fazi zbrinjavanja otpada
- o visini potrošnje materijala i energije u svim fazama životnog ciklusa, pri čemu se vodi računa o otpadu i štetnim emisijama, a sve se vrednuje s aspekta utjecaja na okoliš.

5.1.5.1. Vrste troškova okoliša

Postupak obuhvata troškova okoliša i određivanja njihovih vrsta je veoma kompliciran. Oni se vrlo rijetko pojavljuju u klasičnom obliku prirodnih vrsta troškova, a struktura i karakter im ovise o prirodi djelatnosti kojom se poduzeće bavi, njegovom izboru opreme, tehnologije, tehnološkog procesa, pristupu prema određivanju asortimana ponude i slično.

Troškovi okoliša se mogu podijeliti na troškove ulaganja i zaštitu okoliša - troškovi za eko-kvalitetu i na troškove koji nastaju zbog štetnog utjecaja na okoliš - troškovi za eko-nekvalitetu.

Detaljnija razrada troškova okoliša temelji se na preporuci EPA-e (*Environmental Protection Agency*) iz 1995. godine, a prikazana je u sljedećoj tablici.

Tablica 1. Teorijska polazišta razvrstavanja troškova okoliša

Konvencionalni troškovi		
(troškovi kapitala, imovine, materijala, zaliha, komunalija, investicija,...)		
Potencijalno skriveni troškovi		
Uobičajeni (planiranje, trening, ispitivanje, informiranje, ciljni nadzor, testiranje, modeliranje, ispravljanje, bilježenje, obilježavanje, osiguranje, <i>taxe</i> , naknade ciljnom menadžmentu...)	Anticipativni (I&R, dozvole, ispitivanje i priprema lokacije, inženjering,...)	Posljedični (zaustavljanje ili zatvaranje, uništavanje opreme, zaštita lokaliteta...)
	Dobrovoljni (<i>feasibility</i> studije, recikliranje, zaštita, odnosi sa zajednicom, testiranje...)	
Nepredvidivi troškovi		
Troškovi prilagodbe budućim zahtjevima; Penalizacija; Globe; Odgovornost za buduće štete; Mjere poboljšanja; Moguće štete na nacionalnim resursima, od gubitka imovine, od umanjivanja osobnih prava i sl., Zakonski izdaci...		
Troškovi imidža i troškovi odnosa s interesnim skupinama		
Troškovi stvaranja imidža korporacije. Troškovi odnosa s kupcima, investitorima, osiguravateljima, rukovodećim strukturama, zaposlenima, dobavljačima, zajmodavcima, društvenom zajednicom, zakonodavcem...		

Izvor: Gulin, D. et. al. (2011.) *Upravljačko računovodstvo*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika. str. 563.

Konvencionalne troškove okoliša čine troškovi koji se mogu obuhvatiti na temelju prihvaćenog kontnog plana. Takvi troškovi zauzimaju vrlo mali udio u strukturi troškova okoliša, zbog čega se smatraju zanemarivima.

Kao sljedeća vrsta troškova okoliša, spominju se potencijalno skriveni troškovi. U potencijalno skrivene troškove spadaju svi oni troškovi koje treba realno sagledati i prije no što pojedini poslovni događaj nastane (Gulin et. al., 2011:565). Sačinjeni su od više vrsta troškova koje nije uvijek lako prepoznati. Mogu se podijeliti na uobičajene, anticipativne, posljedične te dobrovoljne potencijalno skrivene troškove. Važno je istaknuti da ova skupina zauzima značajan udio u ukupnim troškovima okoliša. Mogu se javiti prilikom primjene standarda koji doprinose kvaliteti procesa, aktivnosti i učinaka, propisa za zaštitu i unapređenje okoliša, prilikom provođenja odluka menadžera koje se odnose na dobrovoljne eko-projekte koji obuhvaćaju razne aktivnosti namijenjene zaštiti i unapređenju okoliša te otklanjanja posljedica nebrige o okolišu u prošlosti. Gulin et. al. (2011:565) ističu da je za otkrivanje ovih troškova potrebno u okviru EMS-a ustrojiti kvalitetan sustav kontrole, koji realno izaziva troškove okoliša (troškovi kontrole), ali sprječava nastanak onih troškova koji bi posljedično nastali da te kontrole nije bilo.

Nepredvidivi troškovi, koji se još nazivaju i teško predvidivi troškovi okoliša, predstavljaju posljedične troškove okoliša koje treba sagledati prije nego što nastanu. Gulin et. al. (2011:565) navode da se u pravilu ova kategorija troškova okoliša vezuje uz nove propise koji su doneseni, ali se još ne primjenjuju (na primjer za raspremanje laboratorija koji

su bili licencirani za korištenje nuklearnog materijala, radi zatvaranja pojedinih deponija, eliminiranja spremnika koji se koristio za držanje naftnih derivata ili opasnih tvari i slično).

Kao posljednja skupina troškova okoliša u tablici 1 navedeni su troškovi imidža i troškovi odnosa s interesnim skupinama. Karakterizira ih „neopipljivost“. Radi se o troškovima na čiju procjenu utječu subjektivni činitelji. Kao primjer tih subjektivnih činitelja mogu se navesti percepcija menadžmenta, zaposlenika, zakonodavnih tijela, kupaca te ostalih članova zajednice.

U ovu kategoriju troškova ulaze i troškovi koji nastaju zbog sastavljanja godišnjih izvješća o okolišu temeljem važećih propisa ili prihvaćenih eko-normi, zatim onih aktivnosti koje se dobrovoljno poduzimaju u zajednici (na primjer hortikulturno uređenje površina, čišćenje priobalja, skupljanje papira ...) ili imaju za cilj smanjenje štetnih utjecaja na okoliš, a imaju veliku promotivnu vrijednost (akcije štednje vode, korištenja eko-proizvoda, zdravi život...) (Gulin et. al., 2011:566).

Opravdanim se smatraju troškovi koji su povezani s podizanjem imidža, do kojeg dolazi uslijed smanjenja negativnog utjecaja na okoliš, te troškovi vezani uz nagrađivanje i dodjelu priznanja čime se unapređuju odnosi s interesnim skupinama. Naime, sustavnim ulaganjem u kvalitetu i podizanjem imidža poslovnog sustava u okruženju, moguće je ostvariti dugoročne koristi, koje će dovesti do povećanja imidža poslovnog sustava kroz ponudu eko-konkurentnih proizvoda i usluga, iako to uvijek nije moguće egzaktnim metodama realno unaprijed procijeniti (Gulin et. al., 2011:567).

Sve informacije o troškovima okoliša menadžmentu okoliša je dužno osigurati računovodstvo okoliša. Razvrstavanje troškova okoliša doprinosi prikupljanju potrebnih informacija, što je i cilj samog razvrstavanja. Na temelju tih informacija menadžment okoliša može donositi poslovne odluke.

5.1.6. Ostale tehnike specifičnih obračuna kao instrumenta strateškog računovodstva

Pored prethodno spomenutih i objašnjenih tehnika specifičnih obračuna, postoje još neke tehnike koje se javljaju u sklopu tog instrumenta strategijskog računovodstva. Radi se o obračunu specifičnih obilježja proizvoda ili usluga, procjeni utjecaja na okoliš tijekom životnog ciklusa proizvoda te obračunu lanca vrijednosti.

Gulin et. al. (2011:468) ističu da *atribute costing* predstavlja obračun specifičnih obilježja proizvoda ili usluge zbog kojih se kupac za njih opredjeljuje, mogu biti opipljivi ili neopipljivi, a javljaju se u procesu proizvodnje ili nakon što je isti već u posjedu korisnika. Ova vrsta obračuna obuhvaća operativne varijable koje utječu na pouzdanost proizvoda, stupanj njegove dovršenosti, sigurnost opskrbe, jamstvene planove i drugo.

Sljedeća tehnika specifičnih obračuna je *life-cycle assessment*, odnosno procjena utjecaja na okoliš tijekom životnog ciklusa proizvoda. Procjena utjecaja na okoliš u životnom vijeku proizvoda – *eco* bilanca, nalaže da se u troškove životnog vijeka proizvoda uključe i ulaganja u unapređenje i zaštitu okoliša, kao i posljedice nedjelovanja na okoliš, na način da se procijene za svaku godinu predviđenog vijeka trajanja i uključe u obračun temeljem prethodno definiranih materijalnih – naturalnih tokova i međunarodno poznatih indikatora (Gulin et. al., 2011:468).

Obračun troškova lanca vrijednosti predstavlja procjenu troškova svih aktivnosti od dizajniranja proizvoda sve do njegove distribucije i popratnih usluga koje slijede nakon prodaje proizvoda. Cinquini i Tenucci (2007:9) ističu da nakon razvoja lanca vrijednosti od strane Portera 1985. godine, Shank i Govindarajan predlažu razvoj pristupa računovodstvu koji u obzir uzima sve aktivnosti koje se provode od dizajna pa sve do distribucije proizvoda¹⁹. Ova tehnika počiva na tezi da troškovi ne nastaju samo prije samog početka proizvodnog procesa, već i nakon prodaje proizvoda, to jest nakon što je isti napustio poslovni sustav. Kod ove se tehnike javlja analitička procjena svake aktivnosti procesa.

¹⁹ Vidi: Cinquini, L. i Tenucci, A. (2007.). *Is the adoption of Strategic Management Accounting techniques really „strategy-driven“?* Evidence from a survey. *MAR 2007 - Cost and Performance in Services and Operations*. Trento: MPRA. str. 1. - 28. [Online]. Dostupno na: http://mpra.ub.uni-muenchen.de/11819/1/MPRA_paper_11819.pdf. str.9.

5.2. Ostali instrumenti strategijskog računovodstva

Pored specifičnih obračuna, u instrumente strategijskog računovodstva spadaju još planiranje, kontrola i usporedba rezultata, računovodstvo kupaca, računovodstvo konkurenata te donošenje strateški orijentiranih poslovnih odluka.

Svaki od tih instrumenata sastoji se od pripadajućih tehnika, putem kojih prikuplja informacije potrebne za donošenje poslovnih odluka. U nastavku će se dati osvrt na svaki prethodno spomenuti instrument i njegove tehnike.

5.2.1. Planiranje, kontrola i usporedba rezultata

U sklopu ovog instrumenta strategijskog računovodstva primjenjuju se sljedeće tehnike: *benchmarking*, teorija ograničenja ili *the theory of constraints*, računovodstvo primitaka ili *throughput accounting* te integrirani pristup vrednovanju rezultata ili *integrated performance measurement*.

Prema Cinquini i Tenucci (2007:7), *benchmarking* je tehnika koja uključuje identificiranje najbolje prakse te usporedbu učinaka poduzeća s utvrđenom najboljom praksom, u cilju poboljšanja poslovanja. Odnosno, usporedba učinaka organizacije s idealnim standardom (Cinquini i Tenucci, 2007:22)²⁰. *Benchmarking* je proces usporedbe vlastitih ostvarenih rezultata s rezultatima najboljeg konkurenta. Prilikom usporedbe potrebno je odabrati idealan standard na temelju kojeg će se ista izvršiti. Na primjer, kao idealan standard može poslužiti ista metodološka osnova obuhvata podataka.

Sljedeća se tehnika naziva *the theory of constraints* (TOC), što u prijevodu znači teorija ograničenja. Prednost ove tehnike je u ukazivanju na moguće načine uklanjanja uskih grla koja se mogu javiti u poslovanju. Uklanjanjem uskih grla doprinosi se maksimalizaciji profita i postizanju ciljanog poslovnog rezultata, čime se postiže uspjeh u poslovanju. Uz to, za postizanje uspjeha potrebno je uzimati u obzir potrebe i želje kupaca te aktivnosti konkurencije.

²⁰ Vidi: Cinquini, L. i Tenucci, A. (2007.). *Is the adoption of Strategic Management Accounting techniques really „strategy-driven“?* Evidence from a survey. MAR 2007 - Cost and Performance in Services and Operations. Trento: MPRA. str. 1. - 28. [Online]. Dostupno na: http://mpra.ub.uni-muenchen.de/11819/1/MPRA_paper_11819.pdf. str. 7. i str. 22.

Računovodstvo primitaka ili *throughput accounting* je tehnika koja se primjenjuje u okviru instrumenta planiranje, kontrola i usporedba rezultata. Ona se usmjerava na planiranje i kontrolu prihoda te je važan izvor informacija za strateško računovodstvo. Ukazuje na uzroke neostvarivanja prihoda i potrebu njihova uklanjanja u dugom roku (Gulin et. al., 2011:469).

U sklopu instrumenta planiranje, kontrola i usporedba rezultata, primjenjuje se i tehnika BSC ili integrirani pristup vrednovanju rezultata. Cinquini i Tenucci (2007:8) ističu da kombinacija financijskih i nefinancijskih mjera definira sustav integriranog pristupa vrednovanju rezultata. Cinquini i Tenucci (2007:22) također definiraju integrirani pristup vrednovanja rezultata kao mjerni sustav koji se u pravilu usredotočuje na stjecanje znanja o izvedbi na temelju zahtjeva kupaca i uključuje nefinancijske mjere²¹. Tom mjernom sustavu pripada i *Balanced Scorecard*, a njegova se uloga u ciklusu strateškog upravljanja očituje kroz četiri perspektive. Te perspektive jesu: perspektiva kupaca, perspektiva procesa, perspektiva učenja i rasta te financijska perspektiva. One su četiri najvažnija izvora informacija kod ove tehnike.

Slika 12. *Perspektive BSC*



Izvor: izrada autorice prema slici 67. Izvorna koncepcija strukturiranja BSC metode. Gulin, D. et. al. (2011.). *Upravljačko računovodstvo*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika. str. 601.

²¹ Vidi: Cinquini, L. i Tenucci, A. (2007.). *Is the adoption of Strategic Management Accounting techniques really „strategy-driven“?* Evidence from a survey. MAR 2007 - Cost and Performance in Services and Operations. Trento: MPRA. str. 1. - 28. [Online]. Dostupno na: http://mpra.ub.uni-muenchen.de/11819/1/MPRA_paper_11819.pdf. str. 8. i str. 22.

Valja prikazati i ključne pokazatelje mjerenja za svaku od tih perspektiva, a oni su navedeni u nastavku u tablici 2.

Tablica 2. *Pokazatelji mjerenja učinaka pojedinih perspektiva u BSC sustavu*

<i>BSC – perspektiva</i>	<i>Ključni pokazatelji mjerenja</i>
Perspektiva kupaca	Istraživanje zadovoljstva kupaca, zadržavanje kupaca, pridobivanje novih kupaca, vrijeme reagiranja na upite kupaca, tržišni udio, profitabilnost
Perspektiva procesa	Dizajniranje proizvoda, razvoj proizvoda, servisne usluge nakon prodaje proizvoda, učinkovitost proizvodnog procesa, kvaliteta
Perspektiva učenja i rasta	Intelektualna razina zaposlenih, informacijski sustav, organizacijske procedure za upravljanje poslovanjem i za prihvat promjena, cjeloživotno učenje i razvoj kadrova, zadovoljstvo zaposlenika
Financijska perspektiva	Dobit iz redovnog poslovanja, ROI, neto zarada, zarada po dionici, porast prodaje, generiranje novčanog toka, ekonomska dodana vrijednost (EVA)

Izvor: Gulin, et. al. (2011.). *Upravljačko računovodstvo*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika. str. 607.

Pored temeljne četiri perspektive, moguće je u sustav uvesti i nove (energetska perspektiva, sirovinaska perspektiva, ekološka perspektiva, perspektiva istraživanja i razvoja, informatička perspektiva i slično), ukoliko to glavni menadžment ocijeni potrebnim i opravdanim, odnosno ako je to u skladu sa strateškim ciljevima koje sustav kao cjelina ili njene strateške poslovne jedinice trebaju ostvariti u operacionalizaciji vizije i strategije (Gulin et. al., 2011:601).

Ova se tehnika razvila početkom devedesetih godina. Tijekom razvoja postojale su tri generacije BSC-a. Kao začetnici ove metode spominju se Kaplan i Norton, poznati profesori s *Harvard Business School*-a.

Ovaj je sustav vrednovanja rezultata usmjeren na praćenje čimbenika koji su potrebni za postizanje zadovoljstva klijenata i na praćenje konkurentskih prednosti. Informacije BSC metode kvalitetna su podloga za donošenje poslovnih odluka na način da ona, svojim instrumentarijem, povezuje operativni pristup u realizaciji elemenata iz strategije razvoja, definiranih za određeno obračunsko razdoblje (Gulin et. al., 2011:606).

5.2.2. Donošenje strateški orijentiranih poslovnih odluka

U okviru ovog instrumenta, kao tehnike se primjenjuju *strategic costing* ili *strategic cost management*, odnosno stratejsko upravljanje troškovima, strateški pristup upravljanju prihodima ili *strategic pricing* te procjena financijskih učinaka primjene *branda*, odnosno *brand valuation*. U nastavku slijedi osvrt na svaku od njih.

Cinquini i Tenucci (2007:22) definiraju *strategic costing* kao upotrebu podataka o troškovima, temeljenih na strateškim i marketinškim informacijama, u cilju razvoja i utvrđivanja strateške strategije koja će rezultirati održivim konkurentskim prednostima²².

SCM koordinira marketinške informacije s informacijama o troškovima lanca vrijednosti. Ta je koordinacija od velike važnosti prilikom postavljanja ciljeva te određivanja strategije koja poduzeću jamči uspješno poslovanje. Te se informacije ujedno koriste u kontroli poslovanja poduzeća s ciljem ostvarenja postavljenih ciljeva.

Strateški pristup upravljanju prihodima predstavlja analizu strateških faktora u procesu donošenja odluka o cijenama (Cinquini i Tenucci, 2007:23)²³. U analizu strateških faktora uključeni su znanje, iskustvo i mjere za ocjenu elastičnosti, rasta tržišta te reakcije konkurenata na promjenu cijena.

Brand valuation – BV je procjena financijskih učinaka primjene *branda*, što uključuje ulogu liderstva, stabilnosti na tržištu u odnosu na konkurenciju, internacionalizaciju, trendove, podršku, zaštitu, povijesno nasljeđe (Gulin et. al., 2011:470).

5.2.3. Računovodstvo konkurenata

Računovodstvo konkurenata je uži pojam od analize konkurenata i predstavlja ključni element sustava upravljačkog računovodstva u poslovnom subjektu (Zenzerović, 2014:2). U sklopu ovog instrumenta primjenjuju se sljedeće tehnike: procjena pozicije konkurencije,

²² Vidi: Cinquini, L. i Tenucci, A. (2007.). *Is the adoption of Strategic Management Accounting techniques really „strategy-driven“?* Evidence from a survey. MAR 2007 - Cost and Performance in Services and Operations. Trento: MPRA. str. 1. - 28. [Online]. Dostupno na: http://mpra.ub.uni-muenchen.de/11819/1/MPRA_paper_11819.pdf str. 22.

²³ Vidi: Cinquini, L. i Tenucci, A. (2007.). *Is the adoption of Strategic Management Accounting techniques really „strategy-driven“?* Evidence from a survey. MAR 2007 - Cost and Performance in Services and Operations. Trento: MPRA. str. 1. - 28. [Online]. Dostupno na: http://mpra.ub.uni-muenchen.de/11819/1/MPRA_paper_11819.pdf str. 23.

procjena troškova konkurenata te osiguranje računovodstvenih pretpostavki za prikupljanje relevantnih informacija u procjeni konkurentske tržišne strategije.

Procjena troškova konkurenata ili *Competitor cost assessment* (CCA) je mjera redovitog ažuriranja procijenjenog jediničnog troška konkurenta (Cinquini i Tenucci, 2007:22)²⁴. Ova je tehnika važna pretpostavka prilikom ocjenjivanja konkurentnosti vlastitog proizvoda te njegovog tržišnog pozicioniranja.

Da bi se troškovi konkurenata sustavno procjenjivali te uspoređivali s vlastitim, bitno je osigurati informacije koje dolaze od zajedničkih dobavljača, kupaca, bivših zaposlenika konkurenata i slično ili su rezultat redovitih fizičkih promatranja. Usporedbu troškova nužno je vršiti prema istim metodološkim osnovama.

Sljedeća tehnika u okviru ovog instrumenta je procjena pozicije konkurencije, odnosno COPA – *Competitor performance appraisal*. Gulin et. al. (2011:470) navode da se procjena konkurencije temelji na sustavnoj analizi podataka objavljenih u temeljnim financijskim izvještajima, iz kojih je moguće sagledati u čemu je ključ uspjeha konkurenta, odnosno s kojim konkurentnim prednostima on nastupa na tržištu.

Kao posljednja tehnika u okviru ovog instrumenta navodi se osiguranje računovodstvenih pretpostavki za prikupljanje relevantnih informacija u procjeni konkurentske tržišne strategije ili CPM – *Competitive position monitoring*. Osiguranje računovodstvenih pretpostavki za prikupljanje relevantnih informacija u procjeni konkurentske tržišne strategije je analiza pozicije konkurenta unutar industrije putem procjene i praćenja trendova u prodaji konkurenta, njegovom tržišnom udjelu, jediničnim troškovima i profitabilnosti prodaje ili prinosu od prodaje (*return on sales* = ROS) (Cinquini i Tenucci, 2007:22)²⁵. Tako prikupljene informacije polazište su za procjenu tržišne strategije kojom se konkurencija služi, za utvrđivanje vlastitog položaja na tržištu i za utvrđivanje vlastite strategije koju bi poduzeće trebalo primijeniti.

²⁴ Vidi: Cinquini, L. i Tenucci, A. (2007.). *Is the adoption of Strategic Management Accounting techniques really „strategy-driven“?* Evidence from a survey. MAR 2007 - Cost and Performance in Services and Operations. Trento: MPRA. str. 1. - 28. [Online]. Dostupno na: http://mpra.ub.uni-muenchen.de/11819/1/MPRA_paper_11819.pdf str. 22.

²⁵ Vidi: Cinquini, L. i Tenucci, A. (2007.). *Is the adoption of Strategic Management Accounting techniques really „strategy-driven“?* Evidence from a survey. MAR 2007 - Cost and Performance in Services and Operations. Trento: MPRA. str. 1. - 28. [Online]. Dostupno na: http://mpra.ub.uni-muenchen.de/11819/1/MPRA_paper_11819.pdf str. 22.

5.2.4. Računovodstvo kupaca

Održavanje visoke razine zadovoljstva kupaca način je njihovog zadržavanja. Kako bi u tome uspјelo, poduzeće bi trebalo:

- smanjiti očekivanja kupaca u pogledu obilježja proizvoda ili usluga koje nudi, ili
- što je moguće više poboljšati obilježja proizvoda ili usluga kako bi se nadmašila očekivanja kupaca.

U okviru računovodstva kupaca javljaju se sljedeće tehnike: analiza profitabilnosti kupaca, tretiranje kupaca kao posebno značajne imovine te analiza profitabilnosti kupaca kroz više budućih razdoblja.

Analiza profitabilnosti kupaca predstavlja jedinstveni mehanizam za identifikaciju profitabilnih i neprofitabilnih kupaca te poduzimanja odgovarajućih aktivnosti prema pojedinim skupinama (Zenzerović, 2014:1). Temelj analize profitabilnosti kupaca je metoda obračuna. Ona omogućuje što realnije dodjeljivanje relevantnih prihoda i troškova pojedinom kupcu. Dodjela se vrši poštujući načelo uzročnosti i računovodstvene standarde koji reguliraju izvještavanje po segmentima te primjenjujući informacije koje pruža računovodstvo odgovornosti.

Sljedeća tehnika je *lifetime customer profitability analysis* – LCP, odnosno procjena ili analiza profitabilnosti kupaca kroz više budućih razdoblja. Ova se tehnika temelji na pretpostavci da odnos s kupcima ima svoj životni vijek. Za provođenje ove tehnike potrebno je osigurati odgovarajuće računovodstvene pretpostavke. To znači da treba procjenjivati buduće prihode i buduće troškove, koji se mogu povezati s pozicioniranjem određenog kupca u očekivanim tržišnim uvjetima, uvažavajući pri tom i načela LCC i LCA metode (Gulin et. al., 2011:471).

Tretiranje kupaca kao posebno značajne imovine, odnosno VCA – *valuation of customers as asset*, tehnika je računovodstva kupaca koja provodi valorizaciju kupaca poduzeća. Gulin et. al. (2011:471) navode da je potrebno ocijeniti svakog kupca, koje je njegovo ekonomsko značenje za poslovni sustav i/ili kompaniju, pri čemu se naglasak stavlja na procjenu sadašnje vrijednosti svih budućih profita koji se planiraju ostvariti iz određenih poslovnih transakcija s navedenim kupcem, a radi optimalnog strateškog pozicioniranja.

6. INFORMACIJE ZA STRATEŠKO UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO

Prema Garrison i Noreen (1994:12), informacije jesu pokretač menadžmenta²⁶. Informacije su menadžerima potrebne prilikom planiranja, kontrole, organiziranja, vođenja te donošenja odluka. Priprema tih informacija zahtijeva specijalistička znanja, vještine i kompjutersku obradu podataka.

Potrebne informacije osigurava računovodstvo. One su uglavnom financijske naravi i važno je da budu kvalitetne. Menadžer računovodstva odgovoran je za kvalitetnu računovodstvenu profesionalnu uslugu i treba pripremiti odgovarajuće računovodstvene informacije (Miko, 2004:26).

Osim računovođa, menadžerima bitne informacije osiguravaju i drugi stručnjaci kao što su marketinški stručnjaci, ekonomisti i ostali. Oni menadžere savjetuju u raznim fazama poslovanja.

Važnost računovodstvenih informacija prilikom planiranja očituje se u tome što se planovi menadžera izražavaju budžetom ili proračunom, koji se uglavnom priprema u suradnji menadžera i računovođa. Budžet se donosi na godišnjoj razini i sadrži kvantitativno izražene želje i ciljeve postavljene od strane menadžmenta.

Da bi se ostvarili postavljeni ciljevi, pored dobro izrađenog plana i pripadajućeg budžeta, potrebno je kontrolirati realizaciju postavljenih planova. U tom se dijelu javlja potreba za informacijama koje omogućuju praćenje protoka realizacije.

U prikupljanju potrebnih informacija, računovodstvo svoj doprinos daje kroz Izvješće o izvedbi (engleski *Performance report*). Važnost tog izvješća je u usmjeravanju pažnje menadžera na probleme i prilike koje bi mogle proći nezapaženo.

Riječ je o detaljnom izvješću u kojem se vrši usporedba planiranog stanja s onim stvarnim u određenom razdoblju. Time se omogućuje uočavanje eventualnih problema, čime se pred menadžere stavlja zadatak otkrivanja uzroka nastanka istih te poduzimanja odgovarajućih korektivnih mjera za njihovo uklanjanje.

Izvještaj može pokazati i da se stvari odvijaju kako je planirano, čime se menadžerima daje znak da mogu krenuti u ostvarivanje ostalih planova, odnosno onih planiranih aktivnosti koje slijede.

²⁶ Vidi: Garrison, R. H. i Noreen, E. W. (1994.), *Managerial Accounting: Concepts for Planning, Control, Decision Making*. 7. izdanje. SAD: IRWIN. str. 12.

Takvo je Izvješće oblik povratne veze koja daje mogućnost utvrđivanja kako se određene akcije mogu učinkovitije obaviti, čime se postiže ušteda na vremenu izvršenja.

Pored planiranja i kontrole, računovodstvene su informacije važne i kod organiziranja te vođenja. Menadžerima su konstantno potrebne računovodstvene informacije koje se odnose na provođenje dnevnih aktivnosti (Garrison i Noreen, 1994:13)²⁷. Kod funkcije organiziranja i vođenja, važno je utvrditi usklađenost između troškova, cijena i postavljene marketinške strategije. Osim toga, menadžerima su važne informacije o stanju prodaje te razini zaliha kako bi mogli pripremiti adekvatan program oglašavanja.

Računovodstvene informacije imaju osobitu važnost u situacijama kada se donose odluke. One su ključan element prilikom razmatranja različitih metoda rješavanja problema. Različite se metode razlikuju po svojim troškovima i koristima. Kako bi se odabrala najbolja metoda rješavanja problema, važno je utvrditi troškove i koristi i te dobivene informacije primijeniti prilikom izbora.

Miko u svom radu (2004:26) navodi obuhvat računovodstvenih informacija za ciljno djelovanje menadžmenta koji je prikazan u sljedećoj tablici.

Tablica 3. *Obuhvat računovodstvenih informacija s obzirom na svrhu i zadane ciljeve*

Svrha	Područje cilja	Računovodstvene informacije za ostvarenje cilja
Maksimalizacija dobitka	Prodaja	Kupci, vrsta prihoda, zalihe
	Dobitak	Troškovi i prihodi, porez
	Rentabilnost kapitala	Vlastiti kapital, dobitak poslije poreza
	Investiranje	Zamjena, proširenje, vrsta sredstava
	Izvori financiranja	Vlastiti kapital, udjeli drugih, dugovi
	Reinženjering	Proizvodnja u tijeku, stanje određene imovine

²⁷ Vidi Garrison, R. H. i Noreen, E. W. (1994.), *Managerial Accounting: Concepts for Planning, Control, Decision Making*. 7. izdanje. SAD: IRWIN. str. 13.

Financijska konsolidacija	Kreditna sposobnost Likvidnost Kapitalna struktura Tržišnost proizvoda i usluga	Ročnost potraživanja, ročnost obveza Stanje novca, zamjenjivost potraživanja i obveza Temeljni kapital, pričuve, zadržani dobitak Cijena proizvodnje, starost zaliha
Tržišni	Kakvoća proizvoda i usluga Proizvodne inovacije Servis potrošača Promidžba	Troškovi kontrole Troškovi istraživanja Vrste zaliha Troškovi promidžbe, prihodi od prodaje
Položaj na tržištu	Prodaja Udio na tržištu Vrijednosni udio na tržištu Nova tržišta	Vrijednost prometa zaliha Podatci o količini prometa u grani Prihodi od prodaje te prihod od grane Kupci u inozemstvu i vrijednost prodaje
Socijalni ciljevi	Dohodak Zadovoljstvo radnika Integracija	Bruto i neto plaće Troškovi zaštite na radu, troškovi prehrane, troškovi društvenih aktivnosti Broj zaposlenih po pogonima, naknade za otpremninu
Moć	Neovisnost Imidž Prestiž Utjecaj	Troškovi razvoja Troškovi promidžbe Položaj na rang-listi Troškovi honorara

Izvor: Miko, L. (2004.). Računovodstvene informacije kao podloga upravljanja društvom. *Računovodstvo, revizija i financije*. Vol. 14. (10). str. 26.²⁸

²⁸ Vidi: Brkanić, V. (2002.). *Optimalizacija bilančne strukture*. Zagreb: RRiF plus. str. 52.

Razvojem tehnologije pospješuje se funkcioniranje računovodstva kao informacijskog sustava te dolazi do razvoja novih pristupa strukturiranju i stvaranju strateških računovodstvenih informacija. Time se potiče kreativnost kod računovođa prilikom zadovoljavanja računovodstvenih potreba menadžera. Razvojem tehnologije računovođa se rasterećuje raznih rutinskih operacija koje je ranije morao obavljati.

Uloga računovodstvenog informacijskog sustava usko je povezana s kvalitetom računovodstvenih informacija za potrebe poslovanja, odnosno poslovno odlučivanje, a ovisna je o stupnju razvijenosti i o korištenju samoga sustava (Meter, 2006:543).

Sve je veći naglasak na potrebi većeg uključivanja samog menadžmenta u oblikovanje njemu potrebnih informacija. Veće uključivanje potrebno je zbog rasta kompanija i proširenja informacijskih potreba.

Sve navedeno ukazuje na neraskidivu vezu između menadžera i računovođa. Važno je istaknuti da komunikacija između njih mora biti razumljiva menadžerima.

Prema Miki (2004:26), informacije koje se dostavljaju menadžmentu moraju biti namjenske i to tako da pomažu pri donošenju poslovnih odluka, kao i provođenje i kontrolu poslovnih aktivnosti. To ukazuje na potrebu da računovodstvene informacije koje su menadžerima potrebne, strateške računovodstvene informacije, budu prikazane u sažetom obliku.

Zbog činjenice da računovodstvo daje vrlo detaljne informacije, potrebno je iste prilagoditi načinu koji će menadžerima omogućiti brzo uočavanje problema i njegovog uzroka te ubrzati izbor najbolje metode za njegovo uklanjanje.

Izvješća na višim razinama menadžmenta trebaju biti kratka i pravodobna i s ključnim informacijama (Miko, 2004:30). Sve prethodno navedeno, u konačnici, doprinosi poboljšanju efikasnosti poslovanja poduzeća.

6.1. Izvori računovodstvenih informacija potrebnih strateškom menadžmentu

Strateškom su menadžmentu računovodstvene informacije potrebne za donošenje strateških odluka, koje su najznačajnije u poslovanju jednog poduzeća. Njima se postavljaju dugoročni ciljevi, formuliraju se strategije za ostvarenje istih, postavljaju se poslovne politike, određuje se organizacijska struktura i ostali elementi bitni za poslovanje poduzeća.

Upravo za strategijske odluke kao značajan izvor informacija koriste se temeljna financijska izvješća koja pružaju uvid u različite aspekte poslovanja trgovačkog društva (Miko, 2004:27). Strategijske odluke donesene na temelju tih informacija predstavljaju temelj za daljnji rast i razvoj poduzeća.

Bilanca, kao jedan od temeljnih financijskih izvještaja, menadžmentu služi kao izvor informacija za važne odluke u pogledu optimalizacije budućih stanja. Opća definicija bilance glasi: „Bilanca je sustavni pregled imovine, kapitala i obveza na određeni datum“ (Gulin et. al., 2010:52). Strateškom menadžmentu prilikom odlučivanja važne su informacije koje se odnose na stanje i strukturu imovine te njezinih podkategorija, strukturu i stanje kapitala, stanje rezervi, strukturu dugoročnih i kratkoročnih obveza te ročnosti i druge informacije.

Zanimljivo je istaknuti da se bilančna struktura može mijenjati i prilagođavati strateškom menadžmentu kako bi isti crpio upravo one računovodstvene informacije koje će mu služiti u donošenju važnih odluka s obzirom na definirane ciljeve poduzeća.

Prema Gulin et. al. (2010:75), izvještaj o dobiti (račun dobiti i gubitka) je financijski izvještaj koji pruža informacije o uspjehu trgovačkog društva za određeno razdoblje. Isti se izvještaj još naziva račun dobiti i gubitka, a daje uvid u razliku između prihoda i rashoda nekog poduzeća tijekom određenog razdoblja. Time informira korisnike da li je poduzeće ostvarilo dobit ili gubitak.

Iz izvještaja o dobiti, strateški menadžment crpi informacije o sljedećem: strukturi prihoda u pogledu izvora stjecanja te u pogledu načina korištenja, o strukturi rashoda prema funkcijama i po vrstama, o visini dobiti prije i poslije poreza te o strukturi te iste dobiti u pogledu stjecanja i korištenja, o porezu na dobit te u konačnici o neto dobiti i njegovoj raspodjeli. Prema Miki (2004:28), za kvalitetno odlučivanje nije dovoljan prikaz troškova prema vrstama, nego upravo razrada troškova prema funkcijama omogućava vrhovnom menadžmentu vođenje poslovne strategije i isplativosti ulaganja u budućnosti trgovačkog društva.

Izvještaj o novčanom toku, kao još jedan od temeljnih financijskih izvještaja, pruža strateškom menadžeru informacije koje su mu važne s aspekta upravljanja novcem. Općenito, izvještaj o novčanom toku pruža informacije o novčanim primicima i novčanim izdacima tijekom obračunskog razdoblja te stanju novca i novčanih ekvivalenata na kraju i na početku obračunskog razdoblja (Gulin et. al., 2010:83). Putem ovog izvještaja menadžment dolazi do podataka o priljevima i odljevima novca te o stanju novca kao rezultatu tog odnosa.

Postoje dvije metode na temelju kojih se ova vrsta izvještaja može sastaviti. Riječ je o direktnoj i indirektnoj metodi. Prednost direktne metode je u mogućnosti predviđanja budućih

tijekova gotovine, dok je prednost indirektna u tome što polazi od promjena imovine i obveza ili od neto dobiti. Iz tog su razloga kod indirektna metode rezultati usklađeniji s razmišljanjima menadžmenta i njegovim doživljavanjem rezultata. Kod ovog financijskog izvješća pozornost je usmjerena na izvore te uporabu gotovine, odnosno novčane primitke i izdatke.

Menadžment, prilikom donošenja odluka, neće razmatrati zasebno računovodstvene informacije koje mu svaki od prethodno spomenutih izvještaja pruža. Da bi se donijele kvalitetne strateške odluke, menadžment mora sagledati sve informacije zajedno.

Ukoliko želi steći cjelokupnu sliku o poslovanju njegovog poduzeća, važno je da zajedno promatra podatke i informacije iz bilance, izvještaja o dobiti, podatke i informacije o mogućnosti poduzeća da stvara novac u budućnosti koje će mu dati izvještaj o novčanom toku, podatke i informacije iz drugih računovodstvenih izvora te nefinancijske informacije.

Proces odlučivanja treba se odvijati racionalno, a što znači da se odluke donose na temelju egzaktna i kvalitetna informacijska podloga (Miko, 2004:29).

7. ISTRAŽIVANJE O KORIŠTENJU STRATEŠKIH RAČUNOVODSTVENIH INFORMACIJA U HRVATSKOM GOSPODARSTVU

Strateško upravljačko računovodstvo zaduženo je za pripremu informacija koje menadžerima omogućuju donošenje strateških odluka, postavljanje dugoročnih ciljeva te formuliranje i implementiranje strategija za njihovo postizanje. Takvo poslovno ponašanje ključno je za dugoročnu opstojnost poduzeća.

Polazište za donošenje strateških odluka jesu podaci sadržani unutar računovodstvenih i neračunovodstvenih informacija. U prikupljanju potrebnih strateških računovodstvenih informacija poduzećima na raspolaganju stoje strateški računovodstveni instrumenti s pripadajućim tehnikama, o kojima je više riječi bilo u petom poglavlju.

Za potrebe provedbe istraživačkog dijela diplomskog rada, provedeno je istraživanje o korištenju strateških računovodstvenih informacija u hrvatskom gospodarstvu. Prema Tkalac Verčić, et. al. (2010:1), istraživanje je unaprijed osmišljen, logičan i sustavan proces kojim povezujemo mišljenja i iskustva, dolazimo do (novih) spoznaja i povećavamo znanje.

Cilj ovog istraživanja bio je prikupiti podatke o načinu na koji poduzeća Republike Hrvatske, u današnjem turbulentnom poslovnom okruženju, dolaze do strateških računovodstvenih informacija na temelju kojih donose strateške poslovne odluke.

Istraživanje o korištenju strateških računovodstvenih informacija u hrvatskom gospodarstvu provodilo se tijekom lipnja 2015. godine. Za potrebe istraživanja prikupljeni su primarni podaci putem metode ispitivanja. Metoda ispitivanja podrazumijeva prikupljanje podataka o percepcijama, mišljenju, sudovima, ponašanju, navikama, motivima, željama i stavovima i slično ispitanika, postavljajući im pitanja usmeno ili u pisanom obliku (Tkalac Verčić et. al., 2010:102). U sklopu ove metode, kao tehnika prikupljanja podataka, koristila se anketa. Tkalac Verčić et. al. (2010:103) navode da je anketa prikupljanje podataka ispitivanjem uz primjenu posebnog formulara – anketnog upitnika.

Istraživanje se provodilo putem *online*, odnosno Internetske ankete. *Online* anketni upitnik izrađen je pomoću LimeSurvey servisa za izradu istih. Od preko 10.000 poduzeća koja imaju sjedište na području cijele Republike Hrvatske, točnije dvadeset županija i Grada Zagreba, a čiji su kontakti bili dostupni u bazi podataka, e-mail s linkom anketnog upitnika poslan je na cca 3.500 e-mail adresa. E-mail je također sadržavao pripadajuće popratno pismo

u kojemu je ispitanicima objašnjena svrha istraživanja, navedene su upute za pristup samom anketnom upitniku i kontakt e-mail putem kojeg se mogu javiti u slučaju nekakvih nejasnoća te tko su ispitivači.

Sam *online* anketni upitnik sadržavao je ukupno jedanaest pitanja, koja su bila podijeljena u četiri grupe. Prva grupa pitanja nosila je naziv „Karakteristike poduzeća“ i sadržavala je ukupno šest pitanja koja su se odnosila na općenite informacije o poduzeću kao što je njegov organizacijski oblik, djelatnost kojom se ono bavi, veličinu poduzeća, prosječan broj zaposlenih, visinu prihoda koju je poduzeće ostvarilo u posljednjoj poslovnoj godini te o fazi životnog ciklusa u kojoj se poduzeće nalazi. Sva su pitanja u ovoj grupi bila obvezatna i, prema svom obliku, zatvorenog tipa. Mogao se izabrati samo jedan od ponuđenih odgovora.

Druga grupa pitanja, pod nazivom „Informacije za donošenje strateških poslovnih odluka“, sastojala se od ukupno tri pitanja. U ovoj su grupi također sva pitanja bila obvezatna za ispitanike, a prema tipu spadaju u niz s izborom u pet opcija, to jest riječ je o Likertovoj 5-stupanjskoj numeričkoj ljestvici. U ovim se pitanjima od ispitanika tražilo da ocjenom od jedan do pet ocijene povezanost strateškog menadžmenta s računovodstvom, važnost izvora informacija potrebnih za donošenje poslovnih odluka te važnost računovodstvenih informacija prilikom donošenja strateških poslovnih odluka.

Treća grupa pitanja, pod nazivom „Tehnike strateškog upravljačkog računovodstva“, sadržavala je samo jedno pitanje. Ovo je pitanje prema svom tipu niz s izborom u pet opcija i bilo je obvezatno za ispitanike. Kod ovog se pitanja od ispitanika tražilo da ocjenom od jedan do pet ocijene primjenu pojedine tehnike strateškog upravljačkog računovodstva u svome poduzeću.

Posljednja grupa pitanja, pod nazivom „Ostalo“, sadržavala je jedno, ujedno i posljednje jedanaesto, pitanje koje je po svome tipu slobodan tekst. Ovo pitanje nije bilo obvezatno za ispitanike, a u njemu su isti, ukoliko žele da im se dostave rezultati istraživanja, mogli ostaviti svoju e-mail adresu. To je učinilo deset ispitanika.

Od ukupno poslanih cca 3.500 e-mailova s linkom *online* anketnog upitnika, istraživanju se odazvalo ukupno 60 poduzeća, što čini stopu odgovora od 1,71%. Međutim, od ukupno 60 primljenih odgovorenih anketnih upitnika, njih 44 bilo je kompletno popunjeno i primjereno za korištenje u istraživanju. Ostatak, točnije 16 anketnih upitnika, bilo je djelomično popunjeno i zbog toga se nisu mogli koristiti u istraživanju. Na temelju toga, može se reći da je stopa odgovora zapravo 1,26%.

U nastavku slijedi prikaz rezultata provedenog istraživanja o korištenju strateških računovodstvenih informacija u hrvatskom gospodarstvu.

7.1. Rezultati istraživanja o korištenju strateških računovodstvenih informacija u hrvatskom gospodarstvu

U ovom će se poglavlju navesti rezultati provedenog istraživanja o korištenju strateških računovodstvenih informacija u hrvatskom gospodarstvu. Kao što je u prethodnom poglavlju već istaknuto, namjera istraživanja bila je prikupiti podatke o načinu na koji danas poduzeća prikupljaju podatke i informacije na temelju kojih donose svoje strateške odluke, postavljaju dugoročne ciljeve te formuliraju i implementiraju strategije za njihovo postizanje.

Zanimljivo je doći do podataka kojim se tehnikama strateškog upravljačkog računovodstva hrvatska poduzeća koriste u prikupljanju potrebnih informacija. Ti će podaci poslužiti kao temelj za donošenje zaključka o najčešće korištenim instrumentima strateškog upravljačkog računovodstva u gospodarstvu Republike Hrvatske.

Analiziranje rezultata provedenog anketiranja započinje analizom općenitih podataka o poduzećima koja su se odazvala ovom istraživanju.

Prvo se pitanje u anketnom upitniku odnosilo na organizacijski oblik poduzeća. Ispitanicima su u pitanju bila ponuđena četiri organizacijska oblika poduzeća:

- obrt,
- jednostavno trgovačko društvo,
- komanditno društvo,
- društvo s ograničenom odgovornošću (d.o.o.) te
- dioničko društvo (d.d.).

Tablica 4 prikazuje da je najveći broj anketiranih poduzeća, po svom obliku, društvo s ograničenom odgovornošću. Od ukupno 44 poduzeća, njih 33 ima taj organizacijski oblik.

Nakon d.o.o.-a, najveći broj poduzeća je po svom organizacijskom obliku dioničko društvo. Ukupno 9 od 44 anketirana poduzeća ima taj organizacijski oblik, a samo 2 od ukupno 44 poduzeća je po svom organizacijskom obliku obrt.

Niti jedno anketirano poduzeće nije komanditno društvo ili jednostavno trgovačko društvo.

Tablica 4. Organizacijski oblik poduzeća

ORGANIZACIJSKI OBLIK PODUZEĆA	BROJ PODUZEĆA
d.o.o.	33
d.d.	9
Obrt	2
jednostavno trgovačko društvo	0
komanditno društvo	0
UKUPAN BROJ ANKETIRANIH PODUZEĆA	44

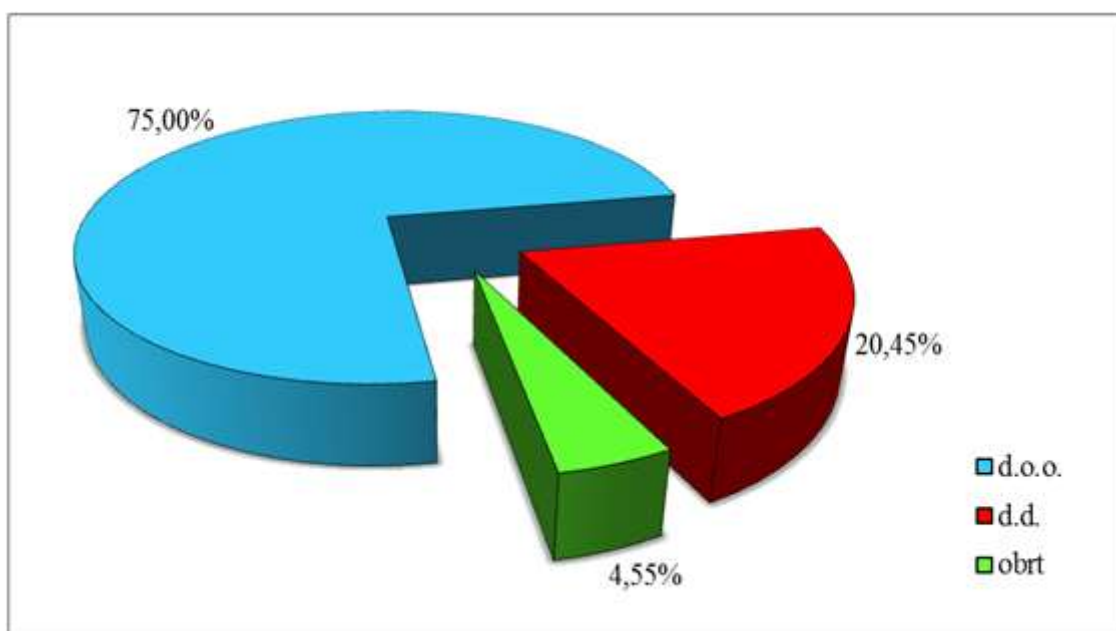
Izvor: izračun autorice prema rezultatima provedenog istraživanja

Ukoliko bi se prethodno navedeni rezultati iskazali u postotku, može se zaključiti kako je najzastupljeniji organizacijski oblik društvo s ograničenom odgovornošću. Čak 75% anketiranih poduzeća karakterizira upravo ovaj organizacijski oblik.

20,45% poduzeća je prema svom organizacijskom obliku dioničko društvo, a samo 4,55% anketiranih poduzeća ubraja se u obrte.

Zastupljenost pojedinog organizacijskog oblika među anketiranim poduzećima prikazana je sljedećim grafikonom.

Grafikon 2. Zastupljenost pojedinog organizacijskog oblika među anketiranim poduzećima u %



Izvor: izrada autorice na temelju rezultata istraživanja

Sljedeće se pitanje odnosilo na djelatnost kojom se poduzeće bavi. Ispitanici su mogli izabrati između 21 vrste djelatnosti ponuđene prema Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti iz 2007. godine. Riječ je o sljedećim djelatnostima:

- Poljoprivreda, šumarstvo i ribarstvo
- Rudarstvo i vađenje
- Prerađivačka industrija
- Opskrba električnom energijom, plinom, parom i klimatizacija
- Opskrba vodom; uklanjanje otpadnih voda, gospodarenje otpadom te djelatnosti sanacije okoliša
- Građevinarstvo
- Trgovina na veliko i malo; popravak motornih vozila i motocikala
- Prijevoz i skladištenje
- Djelatnosti pružanja smještaja te pripreme i usluživanja hrane
- Informacije i komunikacije
- Financijske djelatnosti i djelatnosti osiguranja
- Poslovanje nekretninama
- Stručne, znanstvene i tehničke djelatnosti
- Administrativne i pomoćne uslužne djelatnosti
- Javna uprava i obrana; obvezno socijalno osiguranje
- Obrazovanje
- Djelatnosti zdravstvene zaštite i socijalne skrbi
- Umjetnost, zabava i rekreacija
- Ostale uslužne djelatnosti
- Djelatnosti kućanstava kao poslodavaca; djelatnosti kućanstava koja proizvode različitu robu i obavljaju različite usluge za vlastite potrebe
- Djelatnosti izvanteritorijalnih organizacija i tijela.

Dobiveni rezultati istraživanja prikazat će se u tablici 5 i grafikonu 3, koji slijede u nastavku.

Tablica 5. Broj poduzeća prema vrsti djelatnosti kojom se bave

DJELATNOST KOJOM SE PODUZEĆE BAVI	BROJ PODUZEĆA KOJA SE BAVE POJEDINOM DJELATNOŠĆU
Djelatnosti pružanja smještaja te pripreme i usluživanja hrane	1
Financijske djelatnosti i djelatnosti osiguranja	1
Informacije i komunikacije	1
Poslovanje nekretninama	1
Rudarstvo i vađenje	1
Opskrba vodom; uklanjanje otpadnih voda, gospodarenje otpadom te djelatnosti sanacije okoliša	2
Poljoprivreda, šumarstvo i ribarstvo	2
Stručne, znanstvene i tehničke djelatnosti	2
Građevinarstvo	3
Opskrba električnom energijom, plinom, parom i klimatizacija	3
Ostale uslužne djelatnosti	3
Prijevoz i skladištenje	4
Prerađivačka industrija	8
Trgovina na veliko i malo; popravak motornih vozila i motocikala	12
UKUPNO	44

Izvor: izračun autorice prema podacima iz provedenog istraživanja

Najveći se broj poduzeća bavi trgovinom na veliko i malo, popravkom motornih vozila i motocikala. Od ukupno 44 anketirana poduzeća, dvanaest poduzeća bavi se ovom djelatnošću.

Zatim slijedi prerađivačka industrija, kojom se bavi osam od 44 poduzeća te prijevoz i skladištenje, čime se bavi četiri od 44 poduzeća.

Po tri od 44 anketirana poduzeća bave se sljedećim djelatnostima:

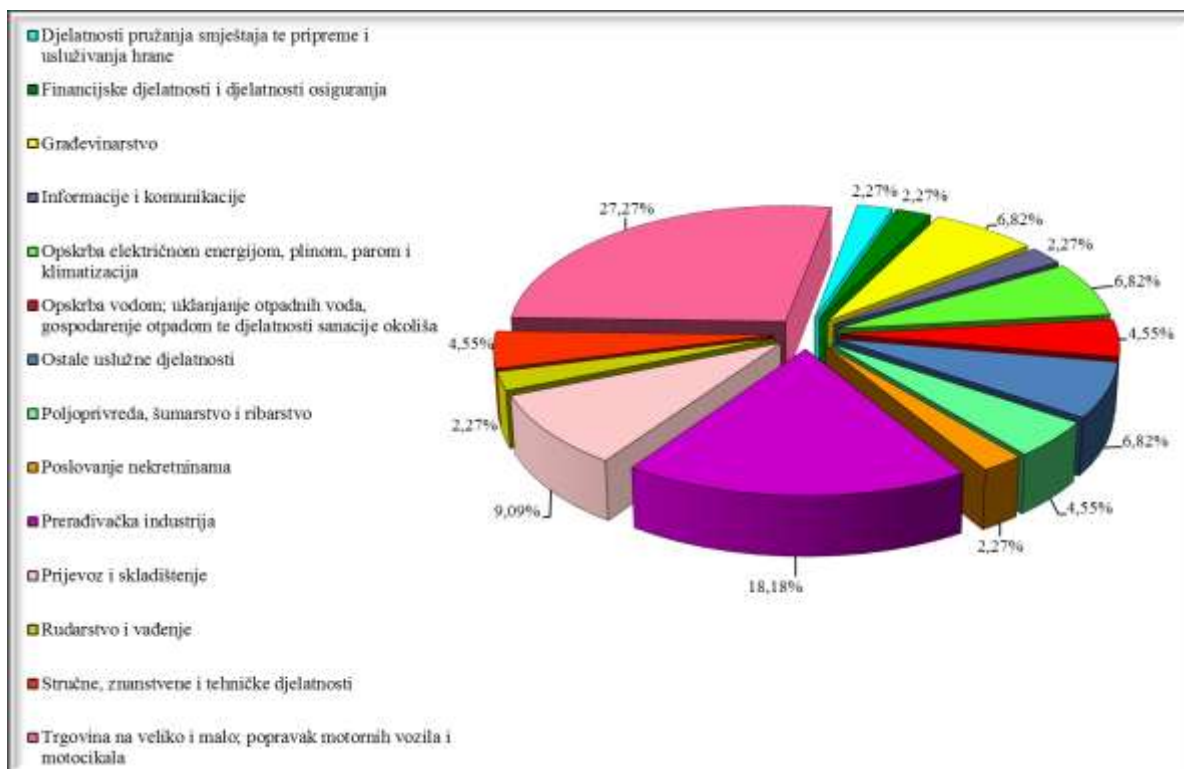
- Građevinarstvom,
- Opskrbom električnom energijom, plinom, parom i klimatizacija te
- Ostalim uslužnim djelatnostima.

Nadalje, iz tablice je vidljivo da se, od ukupno 44 poduzeća, dva poduzeća bave stručnim, znanstvenim i tehničkim djelatnostima, dva poljoprivredom, šumarstvom i ribarstvom i dva opskrbom vodom; uklanjanjem otpadnih voda, gospodarenjem otpadom te djelatnostima sanacije okoliša.

Rudarstvom i vađenjem, poslovanjem nekretninama, informacijama i komunikacijama, finansijskim djelatnostima i djelatnostima osiguranja te djelatnostima pružanja smještaja te pripreme i usluživanja hrane bavi se samo po jedno od ukupno 44 poduzeća.

Prethodno navedene podatke izražene u postotku prikazuje sljedeći grafikon.

Grafikon 3. Zastupljenost anketiranih poduzeća s obzirom na djelatnost kojom se bave izražena u %



Izvor: izrada autorice prema podacima iz istraživanja

Iz grafikona je vidljivo da su najzastupljenije djelatnosti među anketiranim poduzećima trgovina na veliko i malo; popravak motornih vozila i motocikala kojom se bavi 27,27% anketiranih poduzeća, prerađivačka industrija kojom se bavi 18,18% anketiranih poduzeća te prijevoz i skladištenje kojom se bavi 9,09% anketiranih poduzeća.

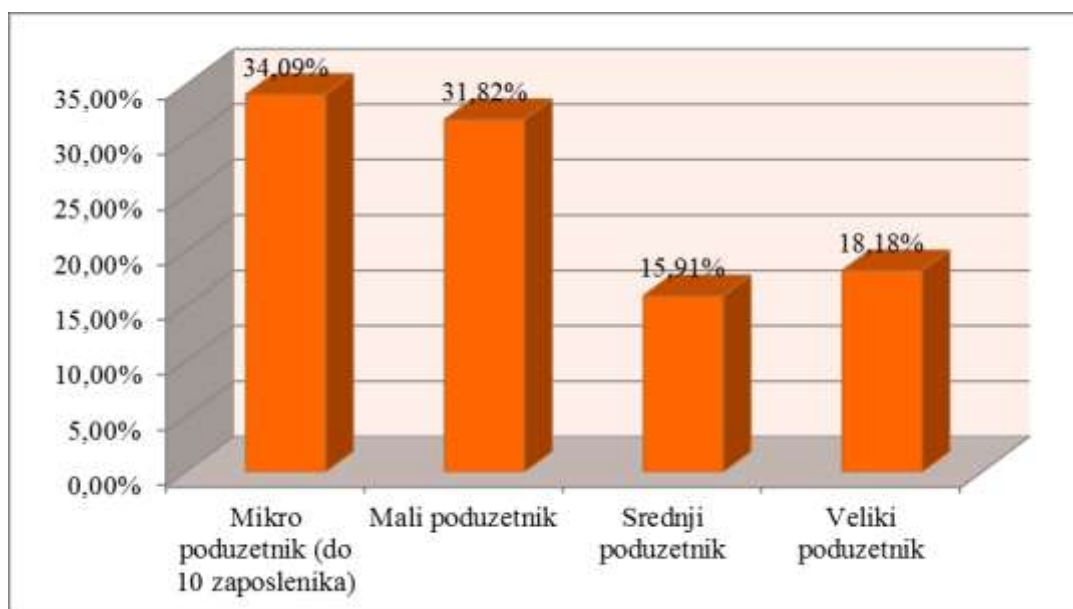
Treće se pitanje u anketnom upitniku odnosilo na klasifikaciju poduzeća prema njegovoj veličini. Ispitanici su mogli izabrati samo jedno od ponuđenih odgovora. S obzirom na klasifikaciju, razlikuju se mikro poduzetnici koji zapošljavaju do 10 zaposlenika, mali poduzetnici, srednji i veliki poduzetnici.

Tablica 6. Klasifikacija poduzeća prema njihovoj veličini

KLASIFIKACIJA PODUZETNIKA PREMA VELIČINI	BROJ PODUZEĆA
Mikro poduzetnik (do 10 zaposlenika)	15
Mali poduzetnik	14
Srednji poduzetnik	7
Veliki poduzetnik	8
UKUPNO	44

Izvor: izračun autorice prema podacima iz istraživanja

Grafikon 4. Zastupljenost poduzeća prema njihovoj veličini izražena u %



Izvor: izrada autorice prema podacima iz istraživanja

Iz tablice 6 vidljivo je da se najveći broj anketiranih poduzeća klasificira kao mikro poduzetnici koji zapošljavaju do 10 zaposlenika. Petnaest od ukupno 44 anketirana ispitanika, u klasificiranju svog poduzeća prema veličini, odabralo je odgovor mikro poduzetnik. Time ova veličina poduzeća postaje najzastupljenija među anketiranim ispitanicima. To se može vidjeti i na grafikonu 4 koji pokazuje da se ukupno 34,09% anketiranih poduzeća ubraja u mikro poduzetnike.

Četrnaest od ukupno 44 anketiranih ispitanika klasificiralo je svoje poduzeće kao malog poduzetnika, čime mali poduzetnici zauzimaju udio od 31,82% anketiranih. Iz toga se

može zaključiti da su mali poduzetnici sljedeća najzastupljenija skupina među anketiranim poduzećima.

18,18% ispitanika, odnosno njih osam od 44, navelo je da njihovo poduzeće, prema veličini, spada u velike poduzetnike.

Svega 15,91% ispitanika, odnosno njih sedam od 44, klasificiralo je svoje poduzeće kao srednje poduzeće, zbog čega je ova veličina poduzeća najmanje zastupljena među anketiranim poduzetnicima.

Četvrto se pitanje odnosilo na prosječan broj zaposlenih. Dobiveni rezultati prikazat će se tablicom 7 i grafikonom 5.

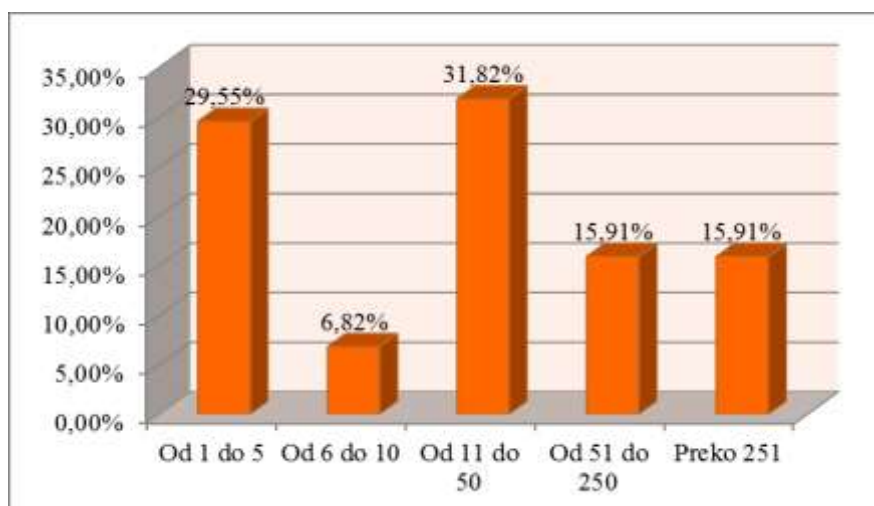
Tablica 7. *Prosječan broj zaposlenih u poduzeću*

PROSJEČAN BROJ ZAPOSLENIH	BROJ PODUZEĆA S PRIPADAJUĆIM BROJEM ZAPOSLENIH
Od 1 do 5	13
Od 6 do 10	3
Od 11 do 50	14
Od 51 do 250	7
Preko 251	7
UKUPNO	44

Izvor: izračun autorice prema podacima iz istraživanja

Tablica 7 prikazuje broj poduzeća prema pripadajućem broju zaposlenih, dok je grafikonom 5 prikazana njihova zastupljenost u postotku.

Grafikon 5. Zastupljenost poduzeća prema prosječnom broju zaposlenih izražena u %



Izvor: izrada autorice prema podacima iz istraživanja

Na temelju prikupljenih podataka može se zaključiti da najveći broj anketiranih poduzeća, njih četrnaest od ukupno 44, u prosjeku zapošljava od 11 do 50 zaposlenika. Takva poduzeća čine 31,82% anketiranih.

Trinaest od 44 poduzeća navelo je da u prosjeku zapošljava od 1 do 5 zaposlenika i oni čine 29,55% anketiranih.

Sedam ispitanika navelo je da u prosjeku zapošljava od 51 do 250 zaposlenika, čime zauzimaju udio od 15,91% među anketiranim poduzećima.

Nadalje, sedam ispitanika navelo je da u prosjeku zapošljava preko 251 zaposlenika, što čini 15,91% anketiranih poduzeća.

Svega tri od 44 anketirana poduzeća navelo je da u prosjeku zapošljava između 6 i 10 zaposlenika, čime takva poduzeća zauzimaju najmanji udio među anketiranima – 6,82%.

U petom se pitanju od ispitanika tražilo da, između ponuđenih odgovora, odaberu visinu ukupnih prihoda u kunama, koje je njihovo poduzeće ostvarilo u prethodnoj poslovnoj godini. Tablicom 8 prikazan je broj poduzeća prema razinama ostvarenog ukupnog prihoda u prethodnoj poslovnoj godini, a grafikonom 6 grafički je prikazana njihova zastupljenost izražena u postotku.

Tablica 8. *Visina ukupnih prihoda u prethodnoj poslovnoj godini izražena u kunama*

VISINA UKUPNIH PRIHODA OSTVARENA U POSLJEDNJOJ GODINI POSLOVANJA	BROJ PODUZEĆA PREMA OSTVARENIM PRIHODIMA U POSLJEDNJOJ POSLOVNOJ GODINI
Manje od 500.000,00	7
500.000,00 – 1.000.000,00	3
1.000.000,00 – 5.000.000,00	11
5.000.000,00 – 10.000.000,00	2
10.000.000,00 – 20.000.000,00	3
20.000.000,00 – 50.000.000,00	4
Iznad 50.000.000,00	14
UKUPNO	44

Izvor: izračun autorice prema podacima iz istraživanja

Iz tablice je vidljivo da je, od ukupno 44 poduzeća, njih četrnaest u posljednjoj poslovnoj godini ostvarilo ukupne prihode veće od 50.000.000,00 kuna. Ta poduzeća zauzimaju udio od 31,82% među anketiranim poduzećima, što je vidljivo na grafikonu u nastavku.

Nadalje, jedanaest anketiranih poduzeća ostvarilo je ukupne prihode u rasponu od milijun do 5 milijuna kuna. Po zastupljenosti se mogu svrstati na drugo mjesto s udjelom od 25,00% među anketiranim poduzećima.

Sedam poduzeća, od ukupno 44 anketirana, u posljednjoj je poslovnoj godini ostvarilo ukupne prihode koji su bili manji od 500.000,00 kuna. Oni zauzimaju udio od 15,91% među anketiranim poduzećima.

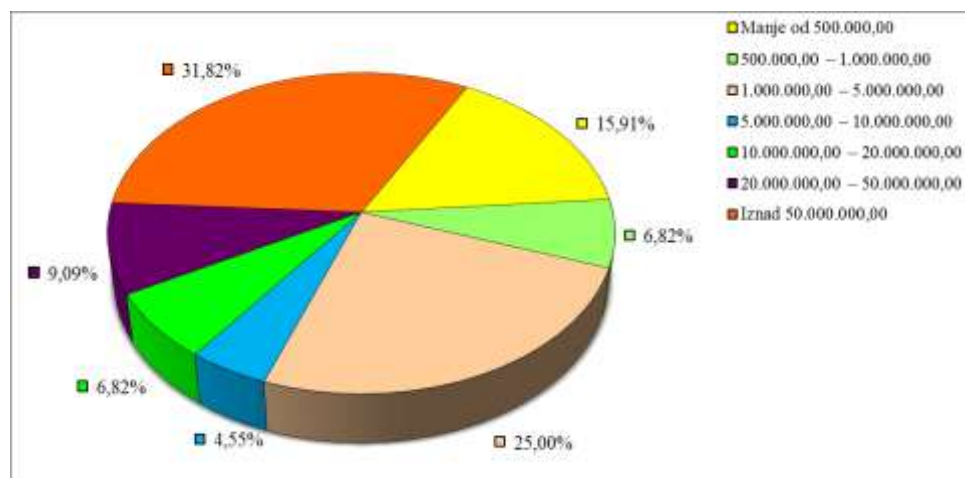
Četiri anketirana poduzeća u posljednjoj je poslovnoj godini ostvarilo ukupne prihode u rasponu od 20.000.000,00 kuna do 50.000.000,00 kuna. Ta poduzeća zauzimaju udio od 9,09% među ukupno anketiranim poduzećima.

Tri poduzeća ostvarilo je ukupne prihode u rasponu između 10.000.000,00 i 20.000.000,00 kuna, a tri u rasponu od 500.000,00 kuna do 1.000.000,00 kuna. Obje skupine zauzimaju udio od 6,82% među anketiranim poduzećima.

Najmanji broj anketiranih poduzeća, svega dva od ukupno 44, u posljednjoj je poslovnoj godini ostvarilo ukupne prihode u rasponu od 5.000.000,00 kuna do 10.000.000,00 kuna. Zbog toga je ta skupina poduzeća najmanje zastupljena među anketiranim poduzećima i zauzimaju udio od 4,55%.

Udjeli anketiranih poduzeća, s obzirom na visinu ostvarenih prihoda, prikazani su grafikonom 6.

Grafikon 6. Zastupljenost poduzeća prema visini ukupnih prihoda ostvarenih u posljednjoj poslovnoj godini izražena u %



Izvor: izrada autorice prema podacima iz istraživanja

U šestom se pitanju od ispitanika tražilo da označe u kojoj se fazi životnog ciklusa njihovo poduzeće nalazi. Mogli su izabrati između faze uvođenja novog proizvoda ili usluge, faze rasta, faze zrelosti te faze opadanja. Tablicom 9 i pripadajućim grafikonom 7 prikazani su dobiveni rezultati.

Tablica 9. Prikaz broja poduzeća s obzirom na fazu životnog ciklusa u kojoj se pojedino poduzeće nalazi

FAZA ŽIVOTNOG CIKLUSA U KOJOJ SE PODUZEĆE NALAZI	BROJ PODUZEĆA KOJA SE NALAZE U POJEDINOJ FAZI ŽIVOTNOG CIKLUSA
Faza uvođenja novog proizvoda i usluga	4
Faza rasta	8
Faza zrelosti	27
Faza opadanja	5
UKUPNO	44

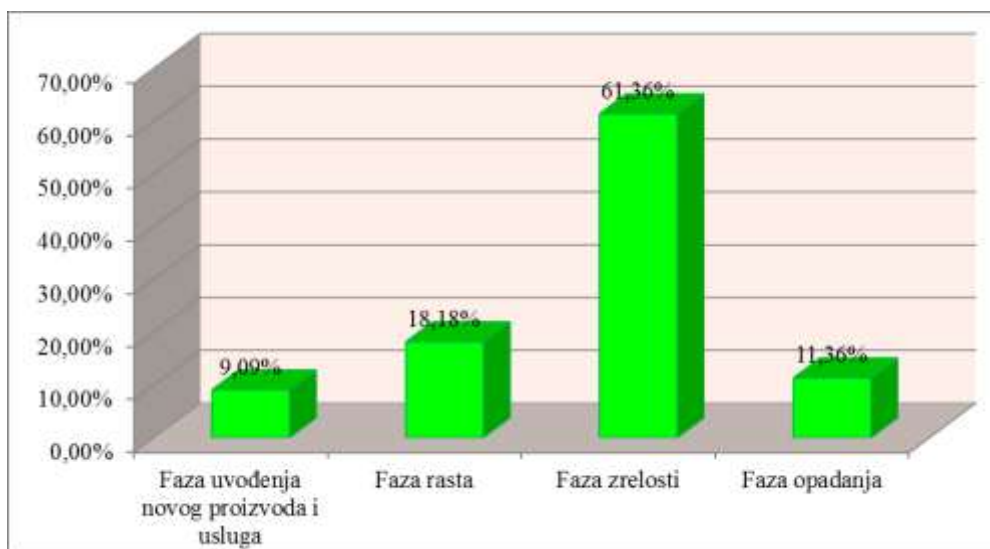
Izvor: izračun autorice prema podacima iz istraživanja

Iz tablice je vidljivo koliko se anketiranih poduzeća nalazi u pojedinoj fazi životnog ciklusa.

Najveći broj anketiranih poduzeća, njih 27, nalazi se u fazi zrelosti. Osam od 44 poduzeća nalazi se u fazi rasta. Pet poduzeća nalazi se u fazi opadanja, dok se četiri poduzeća nalazi u fazi uvođenja novog proizvoda i usluge.

Podaci o zastupljenosti pojedine faze životnog ciklusa poduzeća među anketiranim poduzećima prikazani su grafikonom 7 koji slijedi u nastavku.

Grafikon 7. Zastupljenost poduzeća, s obzirom na fazu životnog ciklusa u kojoj se poduzeće nalazi, izražena u %



Izvor: izrada autorice prema podacima iz istraživanja

Da se najveći broj anketiranih poduzeća, prema svom životnom ciklusu, nalazi u fazi zrelosti, vidljivo je i ovim grafikonom. Zastupljenost tih poduzeća iznosi 61,36%.

18,18% anketiranih poduzeća nalazi se u fazi rasta, čime ta faza postaje sljedeća najzastupljenija faza životnog ciklusa među anketiranim poduzećima.

Najmanje zastupljene faze životnog ciklusa poduzeća jesu faza opadanja, u kojoj se nalazi 11,36% anketiranih poduzeća, i faza uvođenja novog proizvoda i usluge, u kojoj se nalazi samo 9,09% anketiranih poduzeća.

U sedmom se pitanju od ispitanika tražilo da ocjenom od jedan do pet ocijene kakva je povezanost između strateškog menadžmenta i računovodstva u njihovom poduzeću.

Povezanost između strateškog menadžmenta i računovodstva od izuzetne je važnosti za dugoročnu opstojnost poduzeća, s obzirom da je računovodstvo važan izvor informacija za donošenje strateških poslovnih odluka.

Ocjena jedan predstavlja nepovezanost strateškog menadžmenta i računovodstva u poduzeću, ocjena dva slabu povezanost, ocjena tri dobru povezanost, ocjena četiri vrlo dobru povezanost, dok ocjena pet predstavlja odličnu povezanost između njih.

Tablica 10. *Ocjena povezanosti strateškog menadžmenta i poduzeća u anketiranim poduzećima*

OCJENA POVEZANOSTI STRATEŠKOG MENADŽMENTA I RAČUNOVODSTVA	BROJ PODUZEĆA KOJA SU POVEZANOSTI DODIJELILA PRIPADAJUĆU OCJENU
Ocjena 1 = nepovezano	1
Ocjena 2 = slaba povezanost	4
Ocjena 3 = dobra povezanost	16
Ocjena 4 = vrlo dobra povezanost	9
Ocjena 5 = odlična povezanost	14
UKUPNO	44

Izvor: izračun autorice prema podacima iz istraživanja

Tablica 10 pokazuje kako su ispitanici ocijenili povezanost između računovodstva i strateškog menadžmenta u njihovom poduzeću.

Najveći broj ispitanika, šesnaest od 44 anketiranih, smatra da između strateškog menadžmenta i računovodstva u njihovom poduzeću postoji dobra povezanost.

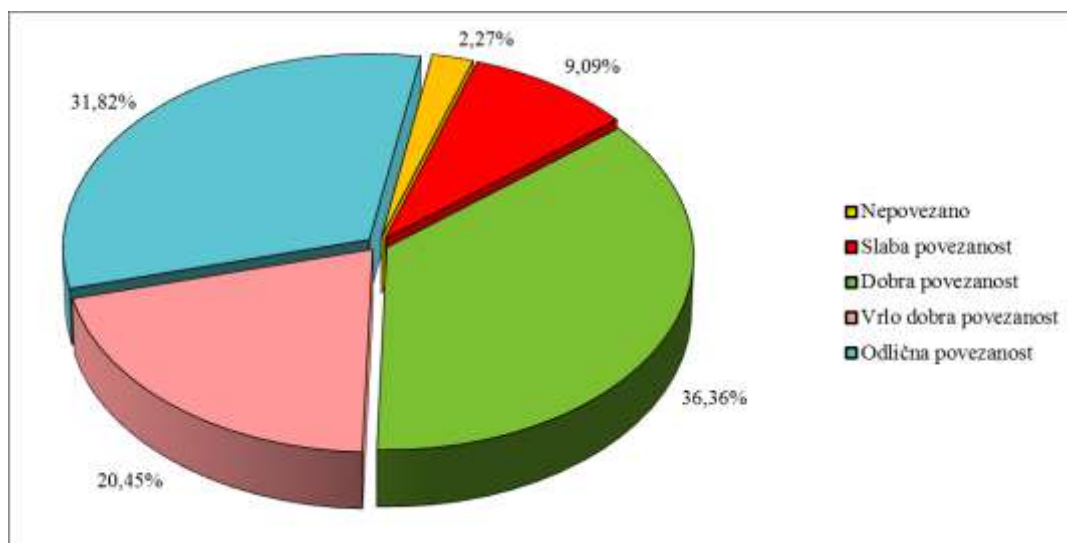
Četrnaest ispitanika, od ukupno 44 anketirana poduzeća, smatra da između strateškog menadžmenta i računovodstva u njihovom poduzeću postoji odlična povezanost.

Devet poduzeća ocijenilo je povezanost između strateškog menadžmenta i računovodstva vrlo dobrom.

Četiri od ukupno 44 anketirana poduzeća smatra da su strateški menadžment i računovodstvo slabo povezani.

Zanimljivo je uočiti da čak jedno poduzeće smatra da strateški menadžment i računovodstvo u njihovom poduzeću uopće nisu povezani, ocijenivši njihovu povezanost ocjenom jedan.

Grafikon 8. Zastupljenost poduzeća, s obzirom na povezanost između strateškog menadžmenta i računovodstva u njihovom poduzeću, izražena u %



Izvor: izrada autorice prema podacima iz provedenog istraživanja

Ovaj grafikon prikazuje postotni udio anketiranih poduzeća, s obzirom na ocjenu kojom su ocijenili povezanost između strateškog menadžmenta i računovodstva.

Najveći udio, 36,36%, među anketiranim poduzećima zauzimaju ona koja su povezanost ocijenila dobrom. Zatim slijede poduzeća koja su povezanost ocijenila odličnom i time zauzimaju udio od 31,82% među anketiranim poduzećima. Udio od 2,27% pripada poduzeću koje je povezanost ocijenilo ocjenom jedan, odnosno ispitaniku koji smatra da računovodstvo i strateški menadžment u njegovom poduzeću nisu povezani.

Međutim, uzevši u obzir da je ipak većina anketiranih poduzeća povezanost između strateškog menadžmenta i računovodstva u njihovom poduzeću ocijenila dobrom, vrlo dobrom i odličnom, može se zaključiti da u hrvatskom gospodarstvu postoji svjesnost o neraskidivoj vezi između menadžera i računovođa.

Također, može se zaključiti da hrvatska poduzeća razumiju potrebu što veće uključenosti samog menadžmenta u računovodstvo i u oblikovanje informacija koje su mu potrebne za donošenje strateških poslovnih odluka, formuliranje i implementiranje strategija te provođenje i kontrolu poslovnih aktivnosti.

U onim poduzećima kod kojih je bolja povezanost između strateškog menadžmenta i računovodstva, može se zaključiti da je i sama komunikacija između menadžmenta i računovodstva veća. Zbog toga je strateški menadžment zasigurno bolje opskrbljen potrebnim informacijama, što doprinosi uspješnijem poslovanju poduzeća, jer se menadžerima

omogućuje brže uočavanje problema, uzroka istog te odabir najbolje metode za njegovo uklanjanje.

U osmom se pitanju od ispitanika tražilo da ocjenom od jedan do pet ocijene važnost pojedinih izvora informacija, potrebnih prilikom donošenja strateških poslovnih odluka. Kao izvori informacija, ispitanicima su bili ponuđeni financijski izvještaji (bilanca, račun dobiti i gubitka, izvještaj o novčanom tijeku, izvještaj o promjenama kapitala), drugi računovodstveni izvori te neračunovodstvene informacije.

Ocjena jedan predstavljala je potpunu nevažnost izvora informacija, ocjena dva predstavljala je da je određeni izvor informacija najmanje važan, ocjena tri predstavljala je srednju važnost, ocjena četiri predstavljala je da je određeni izvor informacija veoma važan, dok ocjena pet znači da je određeni izvor informacija najvažniji.

Tablicom 11 i grafikonom 9 bit će prikazani rezultati dobiveni iz provedenog istraživanja.

Tablica 11. *Ocjena važnosti pojedinih izvora informacija prilikom donošenja strateških poslovnih odluka u poduzeću*

OCJENA VAŽNOSTI IZVORA INFORMACIJA ZA DONOŠENJE STRATEŠKIH POSLOVNIH ODLUKA	FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI	DRUGI RAČUNOVODSTVENI IZVORI	NERAČUNOVODSTVENE INFORMACIJE
	BROJ PODUZEĆA		
Ocjena 1 = potpuno nevažno	1	1	0
Ocjena 2 = najmanje važno	2	3	1
Ocjena 3 = srednje važno	4	14	5
Ocjena 4 = veoma važno	16	16	26
Ocjena 5 = najvažnije	21	10	12
UKUPNO	44	44	44

Izvor: izračun autorice prema podacima iz istraživanja

Što se tiče financijskih izvještaja iz tablice je vidljivo da ih čak 21 ispitanik, od ukupno 44 anketirana poduzeća, smatra najvažnijim izvorom informacija koje poduzeće koristi prilikom donošenja poslovnih odluka.

Šesnaest anketiranih poduzeća smatra financijske izvještaje veoma važnim izvorom informacija, četiri poduzeća smatra ovaj izvor informacija srednje važnim, a dva poduzeća

smatra da su finansijski izvještaji najmanje važan izvor informacija prilikom donošenja poslovnih odluka.

Zanimljivo je primijetiti da jedno anketirano poduzeće ovaj izvor informacija smatra potpuno nevažnim prilikom donošenja poslovnih odluka u poduzeću.

Druge računovodstvene izvore šesnaest anketiranih poduzeća smatra veoma važnim izvorom informacija, ocijenivši ih ocjenom četiri.

Četrnaest, od ukupno 44 anketirana poduzeća, ovaj izvor informacija smatra srednje važnim prilikom donošenja poslovnih odluka.

Deset ispitanika smatra druge računovodstvene izvore najvažnijim izvorom informacija koje se koriste prilikom donošenja poslovnih odluka u njihovom poduzeću.

Tri poduzeća ovaj izvor informacija smatra najmanje važnim, dok ga jedno poduzeće smatra potpuno nevažnim prilikom donošenja poslovnih odluka.

Neračunovodstvene informacije 26 poduzeća, od ukupno 44 anketirana, smatra veoma važnim izvorom informacija za donošenje poslovnih odluka u poduzeću.

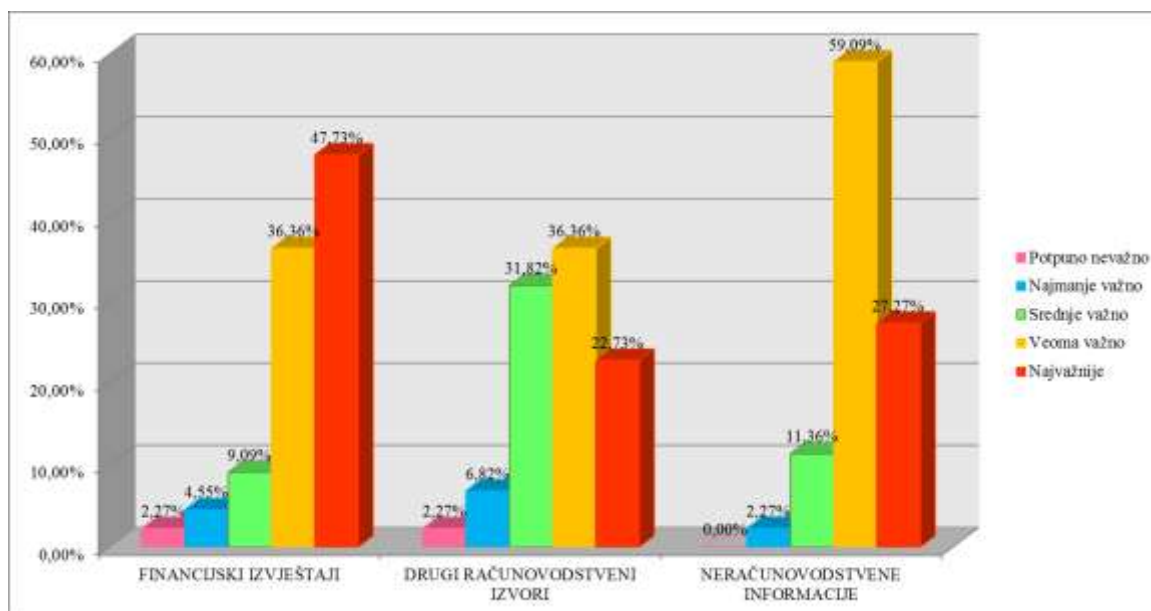
Dvanaest ispitanika smatra ovaj izvor najvažnijim izvorom informacija, dok ga pet anketiranih poduzeća smatra srednje važnim izvorom informacija u donošenju poslovnih odluka.

Jedno poduzeće smatra ovaj izvor informacija najmanje važnim u poslovnom odlučivanju.

Za razliku od prva dva izvora informacija, finansijskih izvještaja i drugih računovodstvenih izvora informacija, zanimljivo je primijetiti da niti jedno anketirano poduzeće neračunovodstvene informacije nije ocijenilo ocjenom jedan. Drugim riječima, niti jedno anketirano poduzeće ne smatra ovaj izvor informacija potpuno nevažnim prilikom donošenja poslovnih odluka.

Zanimljivo je promotriti i sljedeći grafikon koji nam grafički prikazuje važnost pojedinog izvora informacija u anketiranim poduzećima.

Grafikon 9. Zastupljenost poduzeća, prema važnosti pojedinih izvora informacija prilikom donošenja strateških poslovnih odluka, izražena u %



Izvor: izrada autorice prema podacima dobivenih iz istraživanja

Iz grafikona je vidljivo da, kao najvažnije izvore informacija potrebnih prilikom donošenja poslovnih odluka, 47,73% poduzeća smatra financijske izvještaje, 22,73% poduzeća smatra druge računovodstvene izvore, a 27,27% anketiranih poduzeća smatra neračunovodstvene informacije.

Kao veoma važne izvore informacija 36,36% poduzeća smatra financijske izvještaje i druge računovodstvene izvore, a čak 59,09% anketiranih poduzeća smatra neračunovodstvene informacije.

Potpuno nevažnim izvorom informacija, prilikom donošenja poslovnih odluka, 2,27% anketiranih poduzeća ocijenilo je druge računovodstvene izvore i financijske izvještaje.

Jedino neračunovodstvene informacije niti jedno anketirano poduzeće ne smatra potpuno nevažnim izvorom informacija, što je već zaključeno iz podataka prikazanih u tablici.

Međutim, važno je uočiti upravo to da su anketirana poduzeća najveće ocjene dodijelila svim trima izvorima informacija i time ih rangirala kao veoma važne, pa čak i najvažnije izvore informacija.

To potvrđuje činjenicu da je prilikom donošenja strateških poslovnih odluka potrebno sagledati cjelokupnu sliku o poslovanju poduzeća.

Dobiveni podaci navode na zaključak da se u hrvatskom gospodarstvu informacije za donošenje strateških poslovnih odluka crpe iz sva tri izvora informacija. Drugim riječima, hrvatska poduzeća svoje poslovne odluke temelje na podacima i informacijama koje im

pružaju bilanca, račun dobiti i gubitka, izvještaj o novčanom toku, podacima i informacijama iz drugih računovodstvenih izvora te neračunovodstvenim informacijama.

Takav pristup u poslovanju jedini je način na koji se može steći cjelokupna slika o poslovanju poduzeća, uočiti njegove snage, slabosti, prednosti i nedostatke.

Upravo na temelju te cjelokupne slike o poslovanju jednog poduzeća, mogu se postaviti realni dugoročni ciljevi te formulirati i implementirani uspješna strategija za njihovo postizanje. Na taj se način doprinosi dugoročnoj opstojnosti poduzeća.

U devetom se pitanju od ispitanika tražilo da ocjenom od jedan do pet ocijene kakva je važnost računovodstvenih informacija prilikom donošenja strateških poslovnih odluka u njihovom poduzeću.

Kao i u prethodnom pitanju, ocjena jedan označavala je potpunu nevažnost, ocjena dva najmanju važnost, dok je ocjena tri označavala srednju važnost računovodstvenih informacija u donošenju poslovnih odluka.

Nadalje, ocjena četiri označavala je da su ove informacije veoma važne, a ocjena pet da su one najvažnije prilikom donošenja poslovnih odluka.

Dobiveni rezultati bit će prikazani tablicom 12 i grafikonom 10.

Tablica 12. *Važnost računovodstvenih informacija u poduzeću*

VAŽNOST RAČUNOVODSTVENIH INFORMACIJA U DONOŠENJU STRATEŠKIH POSLOVNIH ODNOSA	BROJ PODUZEĆA KOJA SU DODIJELILA POJEDINU OCJENU
Ocjena 1 = potpuno nevažne	0
Ocjena 2 = najmanje važne	2
Ocjena 3 = srednje važne	6
Ocjena 4 = veoma važne	19
Ocjena 5 = najvažnije	17
UKUPNO	44

Izvor: izračun autorice prema podacima dobivenim provedenim istraživanjem

Tablica 12 prikazuje kako su anketirana poduzeća ocijenila važnost računovodstvenih informacija u donošenju poslovnih odluka u njihovom poduzeću.

Najveći broj anketiranih poduzeća, devetnaest od ukupno 44 anketirana poduzeća, smatra da su računovodstvene informacije veoma važne u donošenju strateških poslovnih odluka.

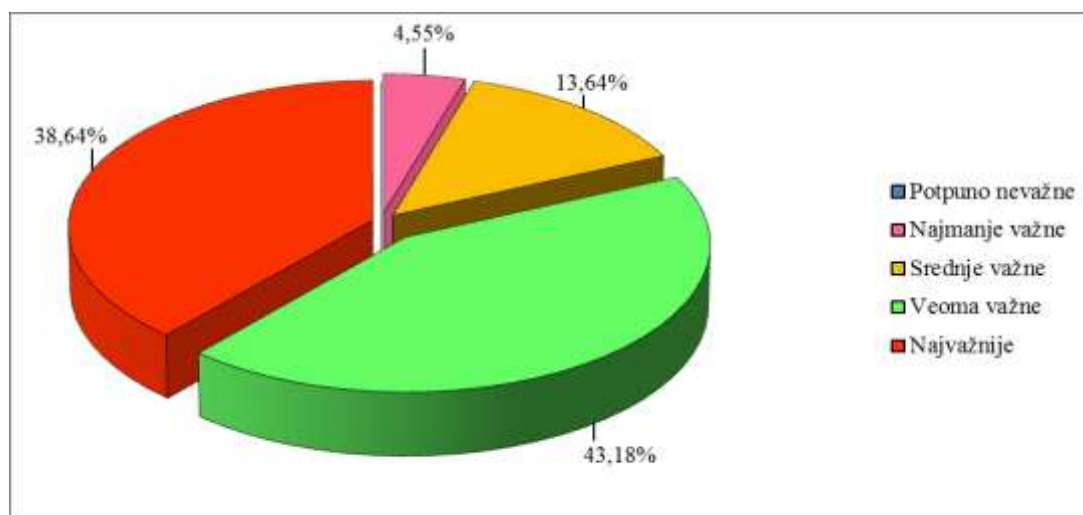
Sedamnaest anketiranih poduzeća smatra računovodstvene informacije najvažnijim informacijama prilikom donošenja strateških poslovnih odluka.

Šest od 44 anketirana poduzeća smatra računovodstvene informacije srednje važnim, a dva ih poduzeća smatraju najmanje važnim u donošenju strateških poslovnih odluka.

Niti jedno poduzeće ne smatra računovodstvene informacije potpuno nevažnim prilikom donošenja strateških odluka.

Udio poduzeća, s obzirom na ocjenu kojom su ocijenili važnost računovodstvenih informacija u donošenju strateških poslovnih odluka, prikazan je grafikonom koji slijedi u nastavku.

Grafikon 10. Zastupljenost poduzeća, s obzirom na važnost računovodstvenih informacija prilikom donošenja poslovnih odluka, izražena u %



Izvor: izrada autorice prema podacima dobivenim iz istraživanja

Iz grafikona se može vidjeti da najveći udio među anketiranim poduzećima zauzimaju ona koja računovodstvene informacije smatraju veoma važnim te ona koja računovodstvene informacije smatraju najvažnijima u donošenju strateških poslovnih odluka. 43,18% anketiranih poduzeća ocijenilo je računovodstvene informacije kao veoma važne, dok je 38,64% anketiranih poduzeća njih ocijenilo kao najvažnije.

Najmanji udio zauzimaju poduzeća koja računovodstvene informacije smatraju najmanje važnima prilikom donošenja strateških poslovnih odluka. Takva poduzeća čine 4,55% ukupno anketiranih poduzeća.

Veliki udio poduzeća koja ovu vrstu informacija smatraju veoma važnim te najvažnijim u donošenju strateških poslovnih odluka ukazuje na to da u hrvatskom gospodarstvu postoji svjesnost o važnosti ove vrste informacija.

Računovodstvene informacije osobito su važne prilikom planiranja, s obzirom da se planovi menadžera izražavaju proračunom ili budžetom. Proračun ili budžet rezultat je zajedničkog djelovanja računovođa i menadžera, a sadrži kvantitativno izražene ciljeve koje je menadžment postavio. Računovodstvene su informacije važne i kod kontrole, odnosno praćenja realizacije postavljenih planova, organiziranja te vođenja.

Iz dobivenih rezultata, može se zaključiti da hrvatska poduzeća shvaćaju osobitu važnost računovodstvenih informacija prilikom donošenja odluka, što je i razumljivo s obzirom da se iz ovih informacija može doći do podataka o raznim problemima i uskim grlima, koja se u poslovanju mogu javiti, te donijeti odluku o najboljim metodama za njihovo uklanjanje.

U desetom se pitanju od ispitanika tražilo da, ocjenom od jedan do pet, ocijene učestalost primjene pojedine tehnike strateškog upravljačkog računovodstva u njihovom poduzeću.

Ocjena jedan označavala je da se tehnika uopće ne primjenjuje, ocjena dva da se rijetko primjenjuje, dok je ocjena tri označavala da se tehnika primjenjuje jednom godišnje.

Nadalje, ocjena četiri označavala je da se pojedina tehnika primjenjuje dvaput godišnje, dok je ocjena pet označavala da se pojedina tehnika najčešće primjenjuje.

Ispitanicima su bile ponuđene sljedeće tehnike strateškog upravljačkog računovodstva:

- *Attribute costing* ili obračun specifičnih obilježja proizvoda ili usluge,
- *Life-cycle costing* ili obračun troškova životnog vijeka proizvoda,
- *Life-cycle assessment* ili procjena utjecaja na okoliš u životnom vijeku proizvoda (*eco bilanca*),
- Obračun troškova kvalitete ili *Quality costing*,
- *Eco costing* ili obračun troškova okoliša,
- *Target costing* ili obračun ciljnih troškova,
- *Activity based costing (Value chain costing)* ili obračun troškova lanca vrijednosti,
- *Benchmarking*
- *TOC – The Theory of Constraints* ili teorija ograničenja,

- Računovodstvo primitaka ili *Throughput Accounting*,
- *Balanced Scorecard* ili integrirani pristup vrednovanju rezultata,
- Strategijsko upravljanje troškovima ili *Strategic Costing* / *Strategic cost management*,
- Strateški pristup upravljanju prihodima ili *Strategic pricing*,
- *Brand valuation* ili procjena financijskih učinaka primjene *branda* (marke),
- Procjena troškova konkurenata ili *Competitor cost assessment* (CCA),
- Osiguranje računovodstvenih pretpostavki za prikupljanje relevantnih informacija za ocjenu konkurentske tržišne strategije ili *Competitive position monitoring* (CPM),
- Procjena pozicije konkurenata ili *Competitor performance appraisal* (COPA),
- LCPA metoda ili *Lifetime customer profitability analysis*,
- Analiza profitabilnosti kupaca ili *Customer profitability analysis* / *Customer account profitability* (CAP) te
- Vrednovanje kupaca kao značajne imovine (VAC metoda) ili *Valuation of customers as asset*.

U tablicama i grafikonima koji slijede u nastavku prikazat će se rezultati dobiveni provedenim istraživanjem o korištenju strateških računovodstvenih informacija u hrvatskom gospodarstvu.

Tablica 13. Učestalost primjene tehnika strateškog upravljačkog računovodstva u hrvatskom gospodarstvu

OCJENA UČESTALOSTI PRIMJENE POJEDINE TEHNIKE	Atribute costing - obračun specifičnih obilježja proizvoda/usluge	Life-cycle costing / obračun troškova životnog vijeka proizvoda	Life-cycle assessment / procjena utjecaja na okoliš u životnom vijeku proizvoda (eco bilanca)	Obračun troškova kvalitete (Quality costing)	Eco costing - obračun troškova okoliša
	broj poduzeća	broj poduzeća	broj poduzeća	broj poduzeća	broj poduzeća
Uopće se ne primjenjuje	14	12	12	9	15
Rijetko se primjenjuje	5	7	8	6	9
Jednom godišnje se primjenjuje	7	8	12	12	8
Primjenjuje se dvaput godišnje	10	9	7	10	6
Najčešće se primjenjuje	8	8	5	7	6
UKUPNO	44	44	44	44	44

Izvor: izračun autorice prema podacima dobivenim istraživanjem

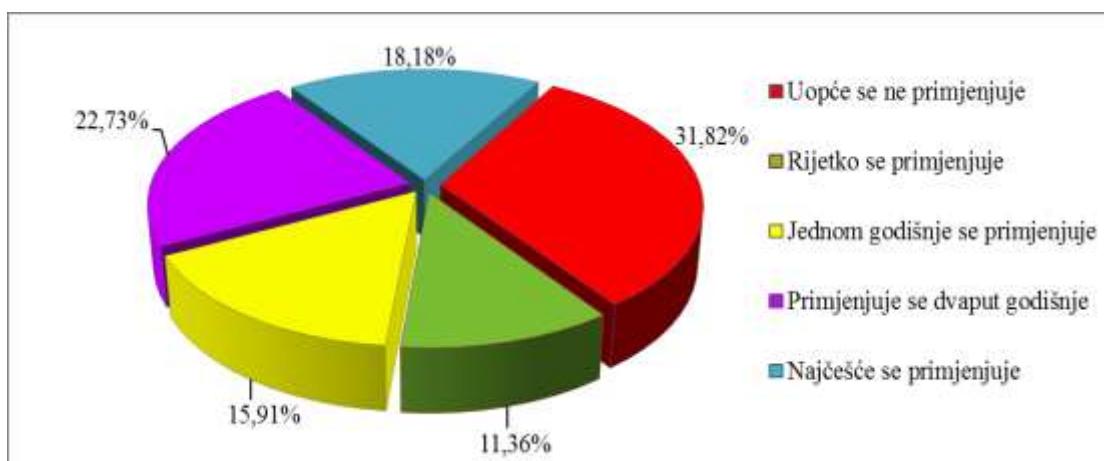
Tablica 13 prikazuje učestalost primjene tehnika strateškog upravljačkog računovodstva u hrvatskom gospodarstvu. Zbog jednostavnijeg prikaza ovo je samo prva od ukupno četiri tablice u kojima će biti prikazane spomenute tehnike.

U ovoj prvoj tablici prikazane su sljedeće tehnike:

- *Attribute costing* ili obračun specifičnih obilježja proizvoda ili usluge,
- *Life-cycle costing* ili obračun troškova životnog vijeka proizvoda,
- *Life-cycle assessment* ili procjena utjecaja na okoliš u životnom vijeku proizvoda (*eco bilanca*),
- Obračun troškova kvalitete ili *Quality costing* te
- *Eco costing* ili obračun troškova okoliša.

Attribute costing ili obračun specifičnih obilježja proizvoda ili usluge najčešće primjenjuje osam od ukupno 44 anketirana poduzeća i ta poduzeća zauzimaju udio od 18,18% anketiranih poduzeća, što prikazuje i grafikon 11 u nastavku.

Grafikon 11. Učestalost primjene *Attribute costing* ili obračuna specifičnih obilježja proizvoda ili usluge, kao tehnike strateškog upravljačkog računovodstva, u hrvatskom gospodarstvu izražena u %



Izvor: izrada autorice prema podacima iz istraživanja

Nadalje, iz prethodne tablice i prethodnog grafikona vidljivo je da deset od 44 anketirana poduzeća, prilikom prikupljanja informacija za poslovno odlučivanje, ovu tehniku primjenjuje dvaput godišnje. Takva poduzeća čine 22,73% anketiranih poduzeća.

Sedam od 44 poduzeća ovu tehniku primjenjuje samo jednom godišnje te ona čine 15,91% anketiranih poduzeća. Pet od 44 anketirana poduzeća, odnosno njih 11,36%, navelo je da rijetko primjenjuju ovu tehniku.

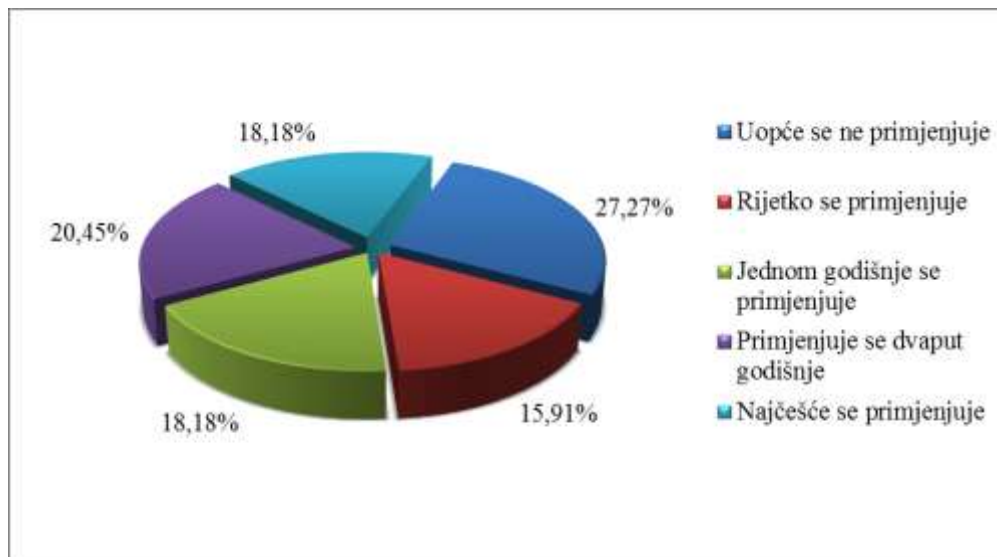
Zanimljivo je primijetiti da najveći broj anketiranih poduzeća, njih četrnaest, što čini 31,82% anketiranih poduzeća, uopće ne primjenjuje ovu tehniku prilikom prikupljanja informacija za strateško poslovno odlučivanje.

Sljedeća tehnika je *life-cycle costing* ili obračun troškova životnog vijeka proizvoda. Što se tiče ove tehnike, iz tablice i grafikona 12 u nastavku, vidljivo je da najveći broj anketiranih poduzeća, čak dvanaest od 44, uopće ne primjenjuje ovu tehniku. Ta poduzeća zauzimaju udio od 27,27%.

Sedam od 44 anketirana poduzeća rijetko primjenjuje ovu tehniku te ona zauzimaju udio od 15,91% anketiranih poduzeća.

Nadalje, osam od 44 anketirana poduzeća primjenjuje obračun troškova životnog vijeka proizvoda samo jednom godišnje. Iz grafikona se može vidjeti da takva poduzeća čine 18,18% anketiranih poduzeća.

Grafikon 12. Učestalost primjene *life-cycle costing* ili obračuna troškova životnog vijeka proizvoda, kao tehnike strateškog upravljačkog računovodstva, u hrvatskom gospodarstvu izražena u %



Izvor: izrada autorice prema podacima iz istraživanja

Iz grafikona se može uočiti da 20,45% anketiranih poduzeća primjenjuje ovu tehniku dvaput godišnje. Riječ je o devet od 44 anketirana poduzeća.

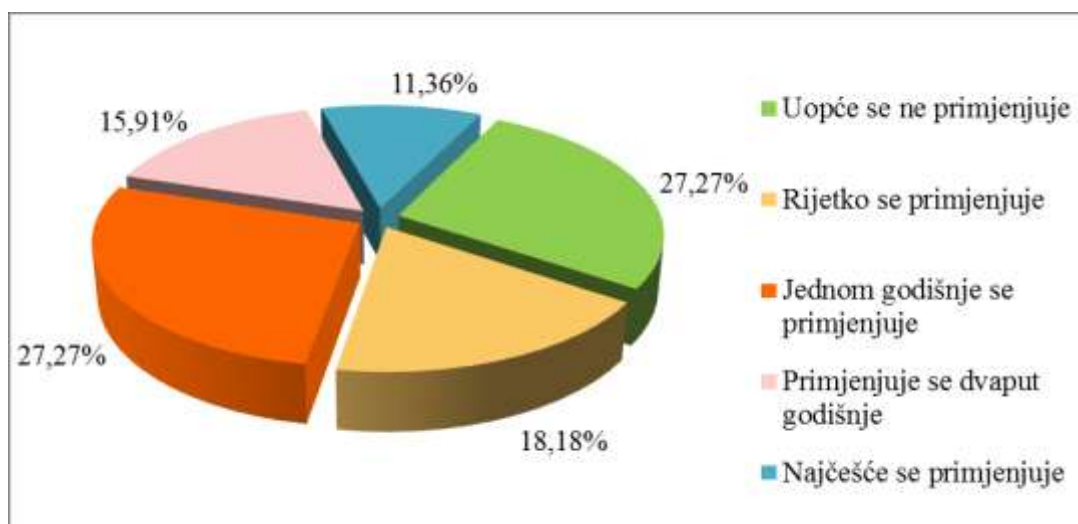
Zanimljivo je primijetiti da samo osam od 44 ispitanika najčešće primjenjuje ovu tehniku strateškog upravljačkog računovodstva u svome poduzeću. Poduzeća koja najčešće primjenjuju ovu tehniku čine 18,18% anketiranih poduzeća, što je i prikazano grafikonom 12.

Life-cycle assessment ili procjenu utjecaja na okoliš u životnom vijeku proizvoda (*eco bilanca*), kao tehniku strateškog upravljačkog računovodstva, najčešće primjenjuje pet od 44 anketirana poduzeća. Grafikon 13 prikazuje da ta poduzeća čine 11,36% anketiranih poduzeća.

Sedam od 44 anketirana poduzeća ovu tehniku primjenjuje dvaput godišnje te su ona zauzela udio od 15,91% među anketiranim poduzećima.

27,27% anketiranih poduzeća, odnosno njih dvanaest, izjasnilo se da ovu tehniku primjenjuje jednom godišnje, dok se osam poduzeća, ili 18,18% njih, izjasnilo da ovu tehniku rijetko primjenjuju.

Grafikon 13. Učestalost primjene tehnike *Life-cycle assessment* ili procjene utjecaja na okoliš u životnom vijeku proizvoda u hrvatskom gospodarstvu, izražena u %

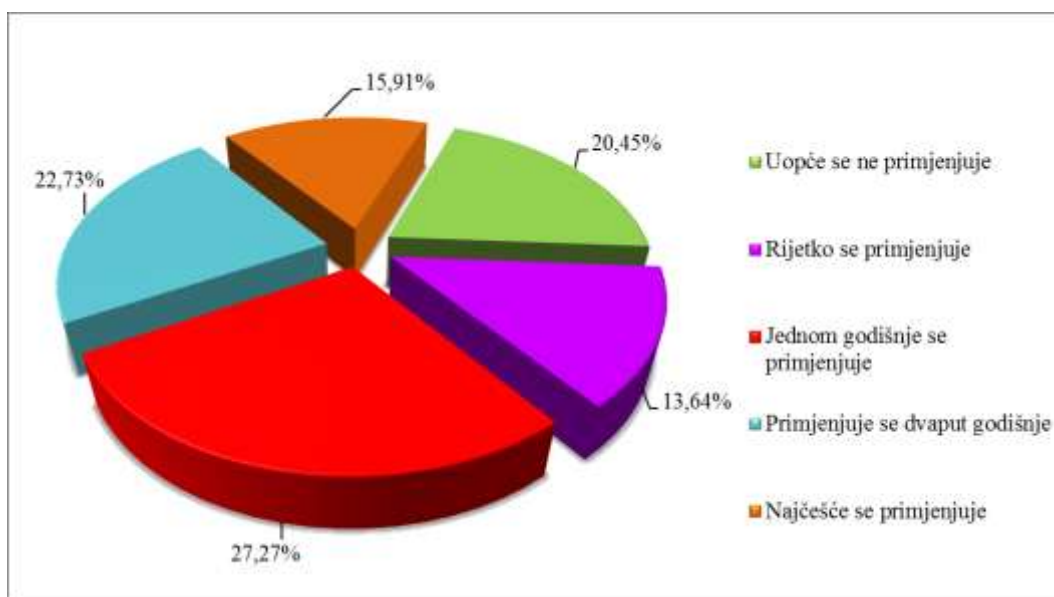


Izvor: izrada autorice prema podacima iz istraživanja

Zanimljivo je uočiti da dvanaest od ukupno 44 anketirana poduzeća uopće ne primjenjuje tehniku procjene utjecaja na okoliš u životnom vijeku proizvoda te ona zauzimaju udio od 27,27% među ispitanicima.

Sljedeća je tehnika obračun troškova kvalitete.

Grafikon 14. Učestalost primjene tehnike obračuna troškova kvalitete izražena u %



Izvor: izrada autorice prema podacima iz istraživanja

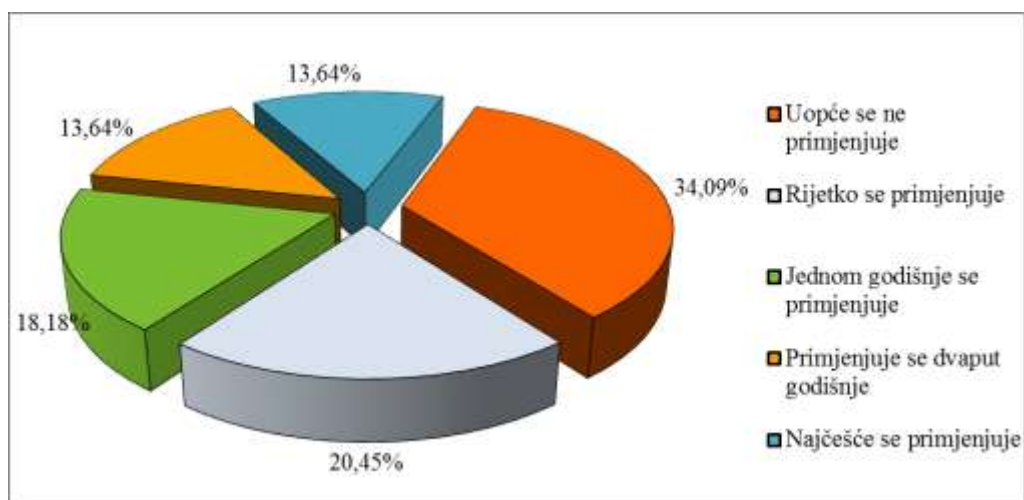
Kod ove tehnike najveći se broj poduzeća, njih dvanaest, izjasnilo kako ovu tehniku primjenjuje jednom godišnje i ta poduzeća čine 27,27% anketiranih.

Deset od 44 anketirana poduzeća ovu tehniku primjenjuje dvaput godišnje i zbog toga čine 22,73% anketiranih.

20,45% anketiranih poduzeća, odnosno njih devet, izjasnilo se da uopće ne primjenjuje ovu tehniku, dok je 13,64% poduzeća, točnije šest od 44 anketirana, navelo da ovu tehniku primjenjuje samo jednom godišnje.

Samo je sedam poduzeća navelo da je ovo tehnika koju najčešće primjenjuju u poduzeću i oni čine 15,91% anketiranih.

Grafikon 15. Učestalost primjene tehnike obračuna troškova okoliša izražena u %



Izvor: izrada autorice prema podacima iz istraživanja

Iz tablice 13 i ovog grafikona može se vidjeti da obračun troškova okoliša ili *eco costing* predstavlja tehniku koju čak 15 anketiranih poduzeća, odnosno 34,09%, uopće ne primjenjuje. Devet od 44 poduzeća, ili 20,45%, rijetko primjenjuje ovu tehniku.

Kao što je vidljivo na grafikonu 18,18% anketiranih poduzeća, odnosno osam poduzeća, primjenjuje ovu tehniku samo jednom godišnje, dok 13,64% poduzeća, ili šest njih, primjenjuje ovu tehniku dvaput godišnje.

Samo šest od 44 anketirana poduzeća najčešće primjenjuje ovu tehniku te oni čine 13,64% anketiranih poduzeća.

Tablica 13.1. prikazuje učestalost primjene sljedećih tehnika strateškog upravljačkog računovodstva:

- *Target costing* ili obračun ciljnih troškova,
- *Activity based costing (Value chain costing)* ili obračun troškova lanca vrijednosti,
- *Benchmarking*,
- *TOC – The Theory of Constraints* ili teorija ograničenja,
- Računovodstvo primitaka ili *Throughput Accounting* te
- *Balanced Scorecard* ili integrirani pristup vrednovanju rezultata.

Tablica 13.1. Učestalost primjene tehnika strateškog upravljačkog računovodstva u hrvatskom gospodarstvu (nastavak tablice)

OCJENA UČESTALOSTI PRIMJENE POJEDINE TEHNIKE	Target costing / obračun ciljnih troškova	Activity based costing – Value chain costing – obračun troškova lanca vrijednosti	Benchmarking	TOC – The Theory of Constraints = Teorija ograničenja	Računovodstvo primitaka / Throughput Accounting	Balanced Scorecard - integrirani pristup vrednovanju
	broj poduzeća	broj poduzeća	broj poduzeća	broj poduzeća	broj poduzeća	broj poduzeća
Uopće se ne primjenjuje	10	8	5	10	6	13
Rijetko se primjenjuje	3	6	7	5	4	6
Jednom godišnje se primjenjuje	10	9	9	11	10	9
Primjenjuje se dvaput godišnje	11	9	15	10	12	7
Najčešće se primjenjuje	10	12	8	8	12	9
UKUPNO	44	44	44	44	44	44

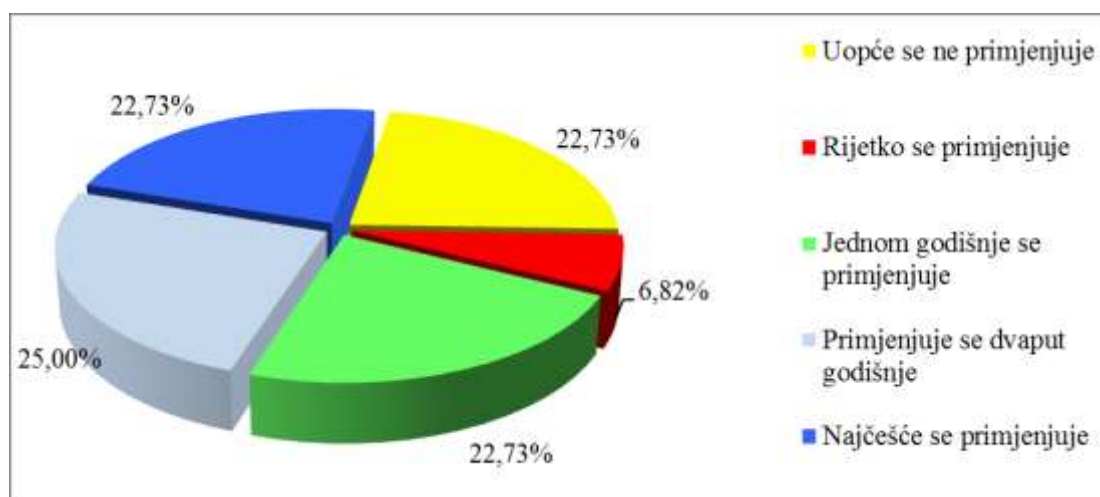
Izvor: izračun autorice prema podacima dobivenim istraživanjem

Što se tiče tehnike obračuna ciljnih troškova, iz tablice 13.1. vidljivo je da ovu tehniku najčešće primjenjuje deset od ukupno 44 anketirana poduzeća. Ta poduzeća čine 22,73% anketiranih, što prikazuje grafikon koji slijedi u nastavku.

Nadalje, 25% anketiranih poduzeća, odnosno njih jedanaest, ovu tehniku primjenjuje dvaput godišnje, dok 22,73% poduzeća, odnosno njih deset, ovu tehniku, u prikupljanju potrebnih informacija, primjenjuje samo jednom godišnje.

Tri od ukupno 44 anketirana poduzeća rijetko primjenjuje ovu tehniku te ona čine 6,82% anketiranih.

Grafikon 16. Učestalost primjene tehnike obračuna ciljnih troškova, kao tehnike strateškog upravljačkog računovodstva, izražena u %

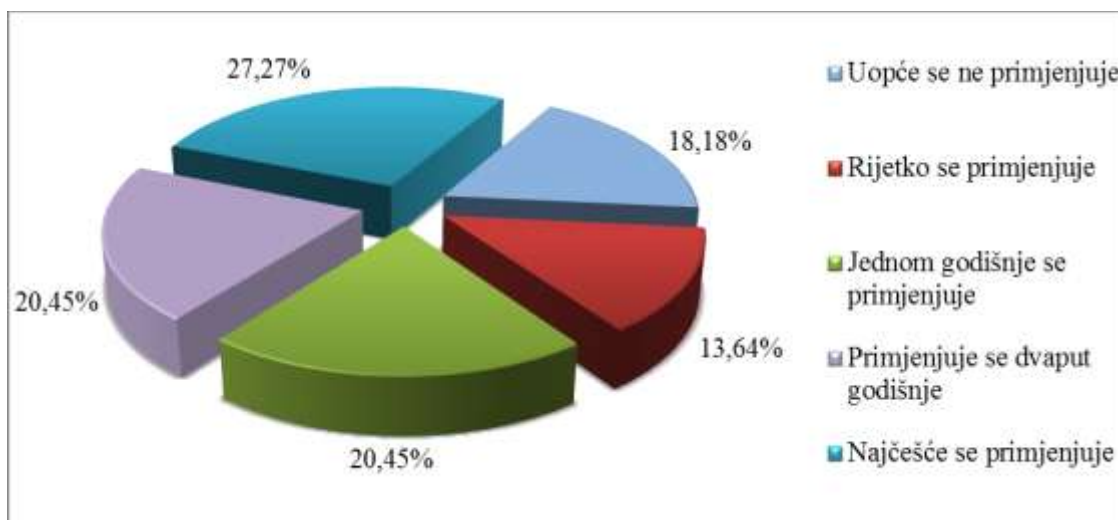


Izvor: izrada autorice prema podacima dobivenim istraživanjem

Zanimljivo je primijetiti da deset od 44 anketirana poduzeća ovu tehniku uopće ne primjenjuje. Njihov udio među anketirani poduzećima iznosi 22,73%.

Sljedeća je tehnika *activity based costing* (*value chain costing*) ili obračun troškova lanca vrijednosti. Pored tablice 13.1., učestalost primjene ove tehnike prikazuje i sljedeći grafikon.

Grafikon 17. Učestalost primjene Activity based costing-a ili obračuna troškova lanca vrijednosti izražena u %



Izvor: izrada autorice prema podacima dobivenim istraživanjem

Iz prethodno spomenute tablice i grafikona može se vidjeti da, u prikupljanju informacija, ovu tehniku najčešće primjenjuje dvanaest od 44 poduzeća te oni čine 27,27% anketiranih.

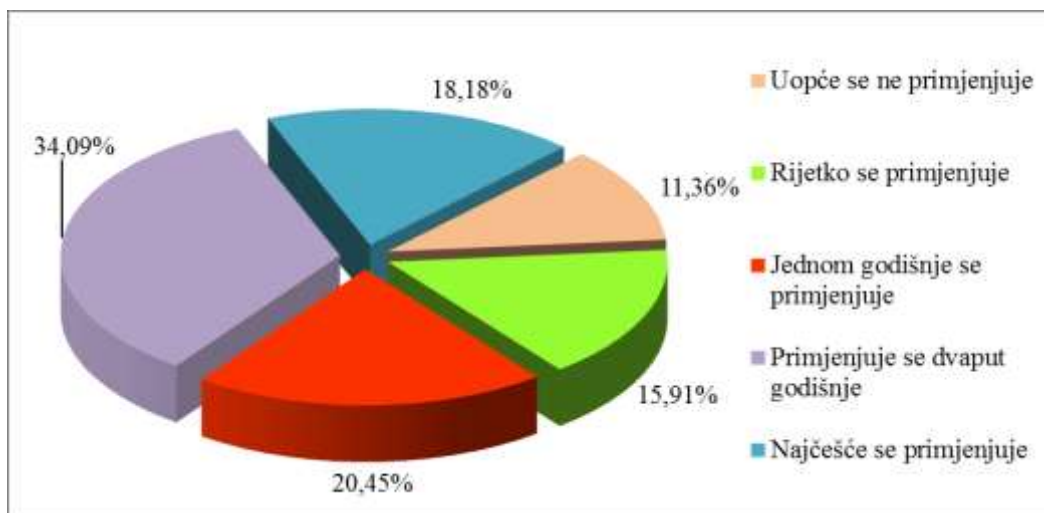
Dvaput godišnje ovu tehniku primjenjuje 20,45% anketiranih poduzeća, odnosno devet od 44 poduzeća.

Activity based costing samo jednom godišnje primjenjuje devet poduzeća i oni čine 20,45% anketiranih.

Nadalje, ovu tehniku rijetko primjenjuje 13,64% anketiranih, odnosno šest poduzeća, dok 18,18% poduzeća, ili osam njih, uopće ne primjenjuje ovu tehniku u prikupljanju potrebnih informacija za strateško odlučivanje.

Benchmarking, kao tehniku strateškog upravljačkog računovodstva, najčešće primjenjuje osam od ukupno 44 anketirana poduzeća. Na sljedećem grafikonu može se vidjeti da ta poduzeća zauzimaju udio od 18,18% među anketiranim poduzećima.

Grafikon 18. Učestalost primjene tehnike benchmarking-a izražena u %



Izvor: izrada autorice prema podacima iz istraživanja

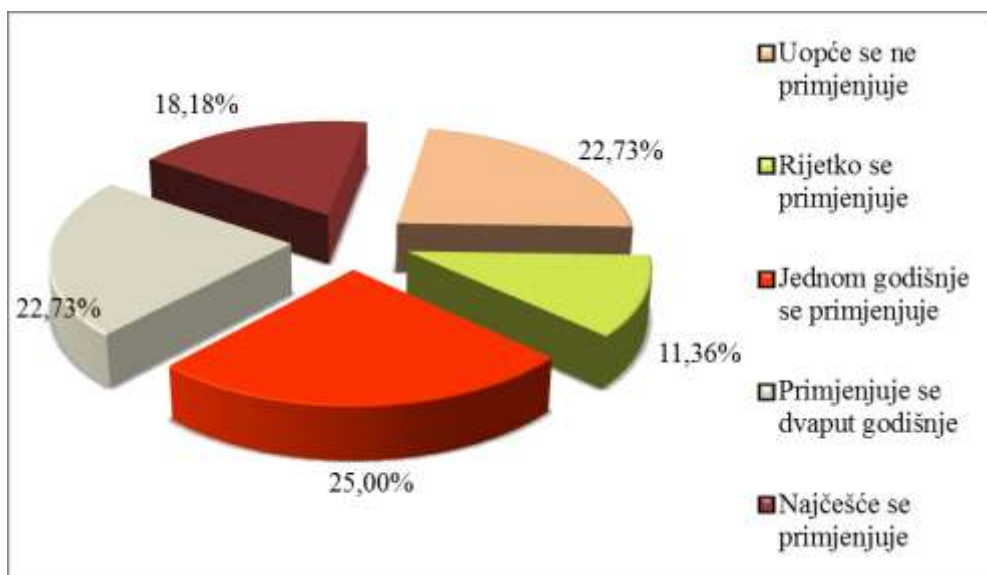
Najveći broj anketiranih poduzeća navelo je da ovu tehniku primjenjuje dvaput godišnje. Riječ je o petnaest poduzeća koja čine 34,09% anketiranih.

Jednom godišnje ovu tehniku primjenjuje devet od 44 anketirana poduzeća i ta poduzeća zauzimaju udio od 20,45%.

Sedam od 44 anketirana poduzeća rijetko primjenjuje ovu tehniku, dok pet od 44 anketirana poduzeća ovu tehniku uopće ne primjenjuje. Poduzeća koja ovu tehniku uopće ne primjenjuju čine 11,36% anketiranih, a poduzeća koja ovu tehniku primjenjuju jednom godišnje čine 15,91% anketiranih.

Sljedeća je tehnika TOC – *The Theory of Constraints* ili teorija ograničenja. Učestalost primjene ove tehnike među anketiranim poduzećima prikazuje i sljedeći grafikon.

Grafikon 19. Učestalost primjene TOC – *The Theory of Constraints* ili teorije ograničenja izražena u %



Izvor: izrada autorice prema podacima iz istraživanja

Iz tablice 13.1. i prethodnog grafikona vidljivo je da najveći broj anketiranih poduzeća, jedanaest od ukupno 44, primjenjuje ovu tehniku samo jednom godišnje. Ta poduzeća čine 25% anketiranih poduzeća.

22,73% anketiranih poduzeća, odnosno deset od ukupno 44, primjenjuje ovu tehniku dvaput godišnje.

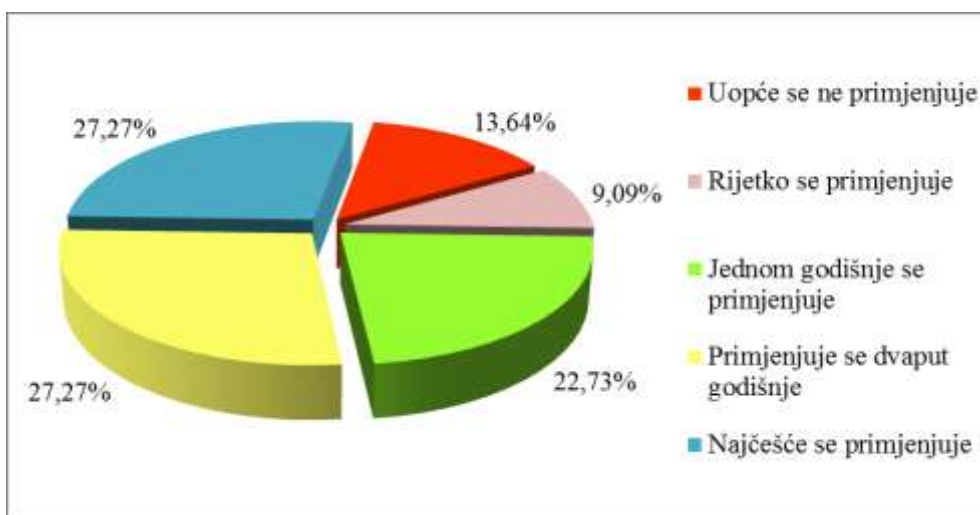
Teoriju ograničenja u svome poslovanju najčešće primjenjuje 18,18% anketiranih poduzeća, odnosno osam od ukupno 44 poduzeća koja su sudjelovala u istraživanju.

Deset anketiranih poduzeća uopće ne primjenjuje ovu tehniku i oni čine 22,73% anketiranih.

11,36% anketiranih, odnosno pet poduzeća, navelo je da rijetko primjenjuje ovu tehniku u prikupljanju informacija za strateško poslovno odlučivanje.

Računovodstvo primitaka ili *Throughput Accounting* je tehnika koju u svome poslovanju najčešće primjenjuje dvanaest anketiranih poduzeća i ona zauzimaju udio od 27,27%.

Grafikon 20. Učestalost primjene tehnike računovodstva primitaka izražena u %



Izvor: izrada autorice prema podacima iz istraživanja

Nadalje, isti broj poduzeća, točnije njih dvanaest, ovu tehniku primjenjuje dvaput godišnje te čine 27,27% anketiranih poduzeća.

22,73% anketiranih poduzeća (deset od ukupno 44 poduzeća) ovu tehniku primjenjuje samo jednom godišnje, dok 9,09% anketiranih poduzeća (četiri od ukupno 44 poduzeća) ovu tehniku rijetko primjenjuje.

Šest od 44 anketirana poduzeća uopće ne primjenjuje ovu tehniku. Ta poduzeća čine 13,64% anketiranih.

Balanced Scorecard ili integrirani pristup vrednovanju rezultata je sljedeća metoda, za koju je najveći broj ispitanika, trinaest od ukupno 44 anketirana poduzeća, navelo da je uopće ne primjenjuje. Ta poduzeća čine 29,55% anketiranih poduzeća.

Šest je poduzeća navelo da rijetko primjenjuje ovu tehniku. Ona čine 13,64% anketiranih.

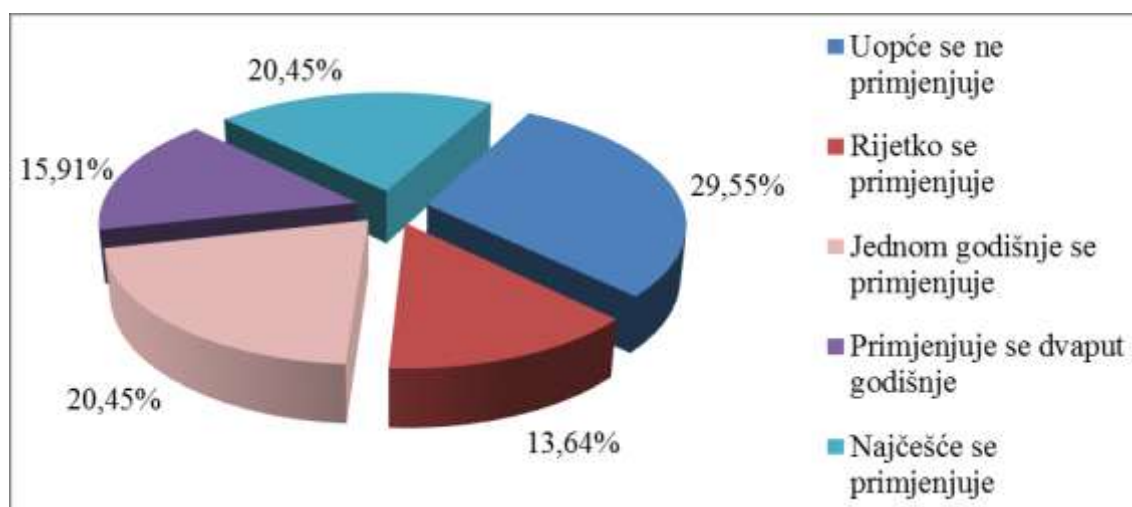
20,45% anketiranih poduzeća navelo je da *Balanced Scorecard* primjenjuju jednom godišnje. Radi se o devet od ukupno 44 anketirana poduzeća.

Nadalje, sedam je poduzeća navelo da ovu tehniku primjenjuje dvaput godišnje. Ta poduzeća čine 15,91% anketiranih poduzeća.

Balanced Scorecard najčešće primjenjuje devet od ukupno 44 anketirana poduzeća i ona zauzimaju udio od 20,45% među ukupno anketiranim poduzećima.

Učestalost primjene ove tehnike grafički prikazuje i grafikon 21 u nastavku.

Grafikon 21. Učestalost primjene *Balanced Scorecard*, kao tehnike strateškog upravljačkog računovodstva, izražena u %



Izvor: izrada autorice prema podacima iz istraživanja

Tablica 13.2. prikazuje učestalost primjene sljedećih tehnika strateškog upravljačkog računovodstva:

- Strategijsko upravljanje troškovima ili *Strategic Costing / Strategic cost management*,
- Strateški pristup upravljanju prihodima ili *Strategic pricing*,
- *Brand valuation* ili procjena financijskih učinaka primjene *branda* (marke) te
- Procjena troškova konkurenata ili *Competitor cost assessment* (CCA).

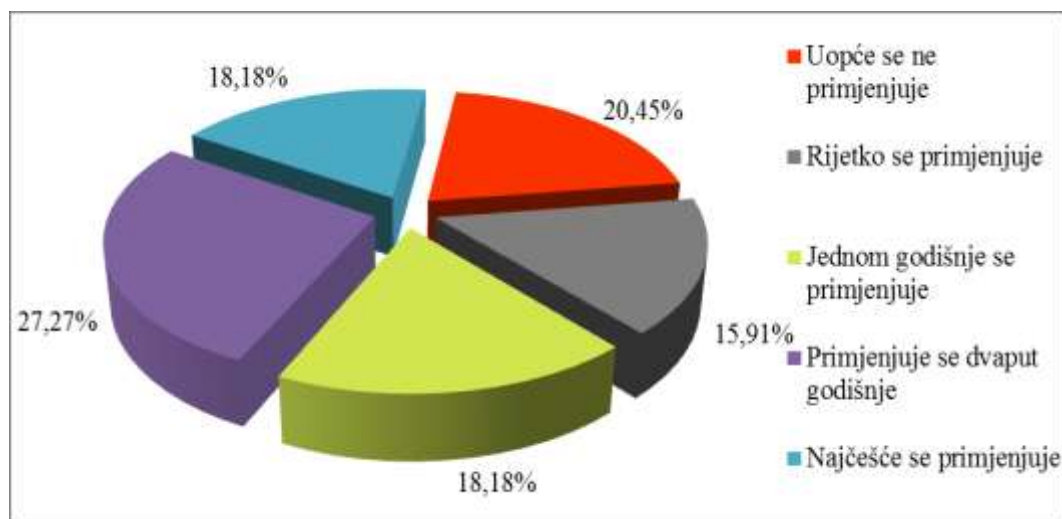
Tablica 13.2. Učestalost primjene tehnika strateškog upravljačkog računovodstva u hrvatskom gospodarstvu (nastavak tablice)

OCJENA UČESTALOSTI PRIMJENE POJEDINE TEHNIKE	Strategijsko upravljanje troškovima (Strategic costing / Strategic cost management)	Strateški pristup upravljanju prihodima / Strategic pricing	Brand valuation / procjena financijskih učinaka primjene branda (marke)	Procjena troškova konkurenata (CCA – Competitor cost assessment)
	broj poduzeća	broj poduzeća	broj poduzeća	broj poduzeća
Uopće se ne primjenjuje	9	7	13	11
Rijetko se primjenjuje	7	2	8	8
Jednom godišnje se primjenjuje	8	13	10	11
Primjenjuje se dvaput godišnje	12	12	8	12
Najčešće se primjenjuje	8	10	5	2
UKUPNO	44	44	44	44

Izvor: izračun autorice prema podacima dobivenim istraživanjem

Strategijsko upravljanje troškovima ili *Strategic Costing / Strategic cost management* predstavlja tehniku koju najčešće primjenjuje samo osam od 44 ukupno anketirana poduzeća. Ona čine 18,18% ukupno anketiranih poduzeća.

Grafikon 22. Učestalost primjene tehnike strategijsko upravljanje troškovima ili *Strategic Costing / Strategic cost management* izražena u %



Izvor: izrada autorice prema podacima iz istraživanja

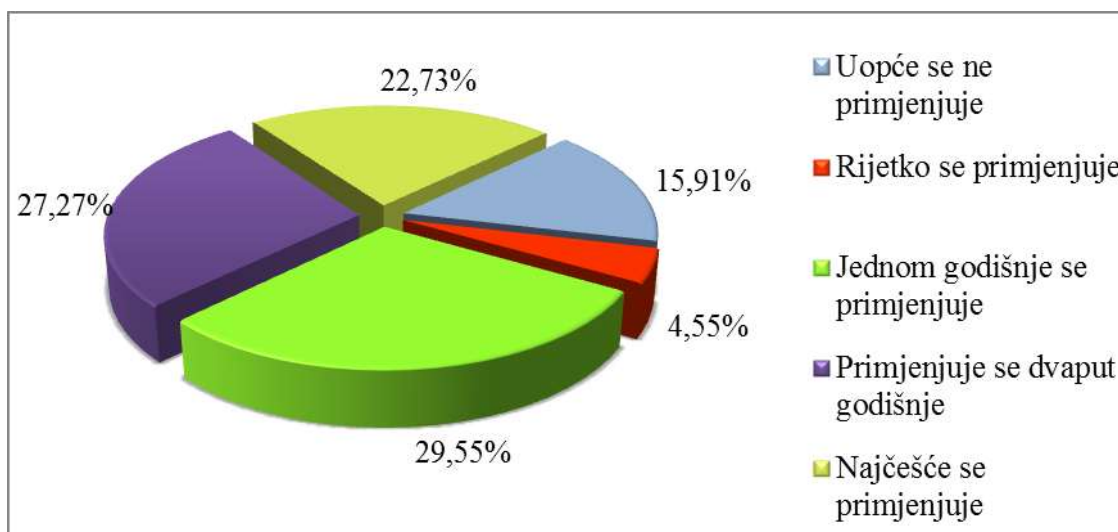
Nadalje, 27,27% anketiranih poduzeća ovu tehniku u svome poslovanju primjenjuje dvaput godišnje. Riječ je o dvanaest od 44 ukupno anketirana poduzeća.

Osam od 44 poduzeća ovu tehniku primjenjuje samo jednom godišnje i čine 18,18% ukupno anketiranih poduzeća.

Sedam od 44 poduzeća, odnosno 15,91% anketiranih, rijetko primjenjuje tehniku strategijsko upravljanje troškovima, dok devet poduzeća, ili 20,45% anketiranih, uopće ne primjenjuje ovu tehniku.

Sljedeća tehnika, čija će se učestalost primjene analizirati, je strateški pristup upravljanju prihodima. Pored tablice 13.2., važno je promotriti i grafikon 23, koji nudi grafički prikaz učestalosti primjene navedene tehnike.

Grafikon 23. Učestalost primjene tehnike strateškog pristupa upravljanju prihodima izražena u %



Izvor: izrada autorice prema podacima iz istraživanja

Promotrivši spomenuti grafikon i tablicu, može se zaključiti da spomenutu tehniku najčešće primjenjuje 22,73% anketiranih poduzeća, odnosno deset od ukupno 44 anketirana poduzeća.

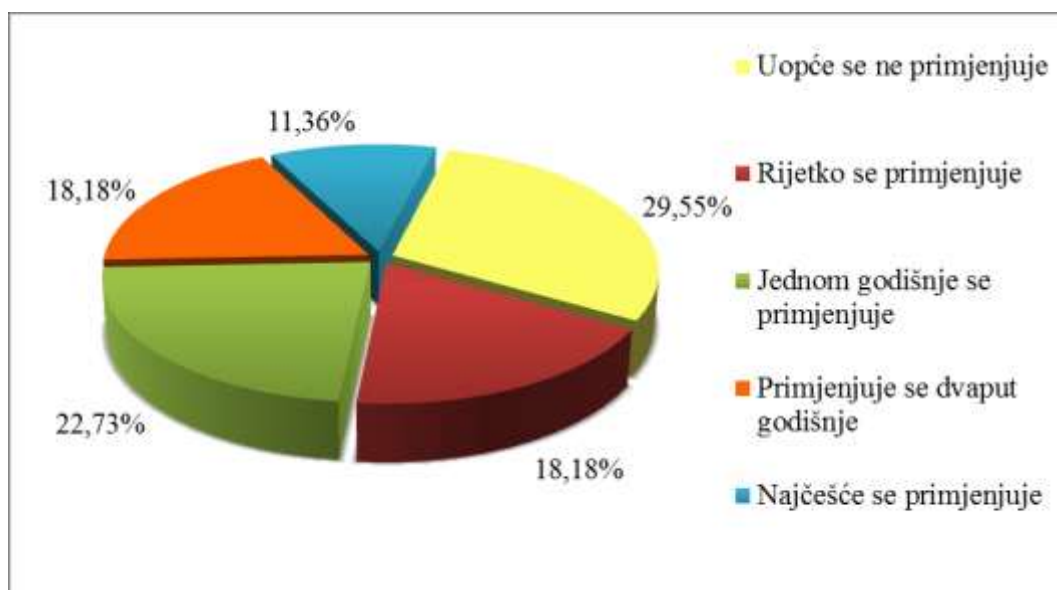
Dvaput godišnje navedenu tehniku primjenjuje dvanaest od 44 anketirana poduzeća. Ta poduzeća čine 27,27% anketiranih poduzeća.

Najveći broj poduzeća, trinaest od ukupno 44 anketirana, naveo je da ovu tehniku primjenjuje samo jednom godišnje. Ta poduzeća čine 29,55% ukupno anketiranih poduzeća.

4,55% anketiranih poduzeća, odnosno samo dva poduzeća, ovu tehniku rijetko primjenjuje u strateškom poslovnom odlučivanju, dok čak 15,91% anketiranih poduzeća, točnije sedam njih, uopće ne primjenjuje ovu tehniku.

Što se tiče učestalosti primjene tehnike *brand valuation* ili procjene financijskih učinaka primjene *branda* (marke), najveći broj anketiranih poduzeća naveo je da ovu tehniku uopće ne primjenjuje. Čak trinaest poduzeća, od ukupno 44 anketirana, uopće ne primjenjuje ovu tehniku. Ta poduzeća zauzimaju udio od 29,55% ukupno anketiranih poduzeća, što najbolje prikazuje sljedeći grafikon.

Grafikon 24. Učestalost primjene tehnike *Brand valuation* izražena u %



Izvor: izrada autorice prema podacima iz istraživanja

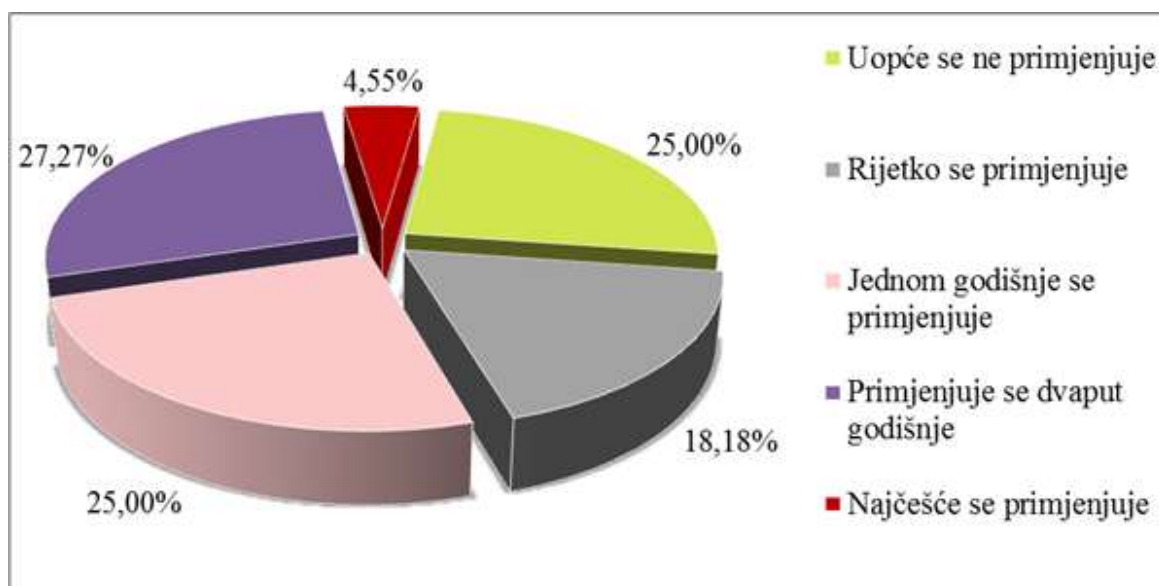
S druge strane, samo pet od 44 anketirana poduzeća, najčešće primjenjuje ovu tehniku u strateškom poslovnom odlučivanju. Ona zauzimaju udio od 11,36% u ukupno anketiranim poduzećima.

Tehniku *brand valuation* ili procjenu financijskih učinaka primjene *branda* (marke) rijetko primjenjuje osam poduzeća, čime zauzimaju udio od 18,18% u ukupno anketiranim poduzećima.

Jednom godišnje, u prikupljanju informacija kod strateškog poslovnog odlučivanja, ovu tehniku primjenjuje deset od 44 anketirana poduzeća. Ta poduzeća zauzimaju udio od 22,73%.

Dvaput godišnje ovu tehniku primjenjuje 18,18% anketiranih poduzeća, odnosno osam od 44 ukupno anketirana poduzeća.

Grafikon 25. Učestalost primjene tehnike procjene troškova konkurenata izražena u %



Izvor: izrada autorice prema podacima iz istraživanja

Grafikon 25, uz podatke u tablici 13.2., prikazuje učestalost primjene tehnike procjene troškova konkurenata ili *Competitor cost assessment* - CCA.

Iz grafikona je vidljivo da samo 4,55% anketiranih poduzeća najčešće primjenjuje ovu tehniku u prikupljanju potrebnih strateških informacija. Drugim riječima, samo dva od 44 ukupno anketirana poduzeća ocijenila je ovu tehniku kao tehniku koju najčešće primjenjuje u svome poduzeću.

Što se tiče ove tehnike, najveći broj poduzeća ocijenilo je ovu tehniku kao tehniku koju u svome poslovanju primjenjuju dvaput godišnje. Dvanaest poduzeća od 44 ukupno anketirana na ovaj je način ocijenilo učestalost primjene ove tehnike. Ta poduzeća čine 27,27% anketiranih poduzeća.

Jedanaest od 44 anketirana poduzeća ovu tehniku primjenjuje samo jednom godišnje te čine 25% ukupno anketiranih poduzeća.

Osam poduzeća ovu tehniku rijetko primjenjuje. Ta poduzeća čine 18,18% anketiranih poduzeća.

Procjenu troškova konkurenata, kao tehniku strateškog upravljačkog računovodstva, uopće ne primjenjuje jedanaest poduzeća, odnosno 25% anketiranih.

Sljedeća tablica, tablica 13.3., prikazuje učestalost primjene sljedećih tehnika strateškog upravljačkog računovodstva:

- Osiguranje računovodstvenih pretpostavki za prikupljanje relevantnih informacija u procjeni konkurentske tržišne strategije ili *Competitive position monitoring* (CPM),
- Procjena pozicije konkurenata ili *Competitor performance appraisal* (COPA),
- LCPA metoda ili *Lifetime customer profitability analysis*,
- Analiza profitabilnosti kupaca ili *Customer profitability analysis / Customer account profitability* (CAP) te
- Vrednovanje kupaca kao značajne imovine (VAC metoda) ili *Valuation of customers as asset*.

Tablica 13.3. Učestalost primjene tehnika strateškog upravljačkog računovodstva u hrvatskom gospodarstvu (nastavak tablice)

OCJENA UČESTALOSTI PRIMJENE POJEDINE TEHNIKE	Osiguranje računovodstvenih pretpostavki za prikupljanje relevantnih informacija (CPM)	Procjena pozicije konkurenata (COPA)	LCPA metoda ili lifetime customer profitability analysis	Analiza profitabilnosti kupaca (CAP)	Vrednovanje kupaca kao značajne imovine (VAC metoda)
	broj poduzeća	broj poduzeća	broj poduzeća	broj poduzeća	broj poduzeća
Uopće se ne primjenjuje	10	16	17	13	13
Rijetko se primjenjuje	14	10	9	7	8
Jednom godišnje se primjenjuje	8	7	3	8	8
Primjenjuje se dvaput godišnje	8	8	11	10	8
Najčešće se primjenjuje	4	3	4	6	7
UKUPNO	44	44	44	44	44

Izvor: izračun autorice prema podacima dobivenim istraživanjem

Što se tiče tehnike osiguranja računovodstvenih pretpostavki za prikupljanje relevantnih informacija u procjeni konkurentske tržišne strategije (CPM – *Competitive position monitoring*), iz tablice je vidljivo da samo četiri od 44 ukupno anketirana poduzeća najčešće primjenjuje ovu tehniku u svome poduzeću. Ta poduzeća čine samo 9,09% ukupno anketiranih poduzeća, što je vidljivo i na sljedećem grafikonu.

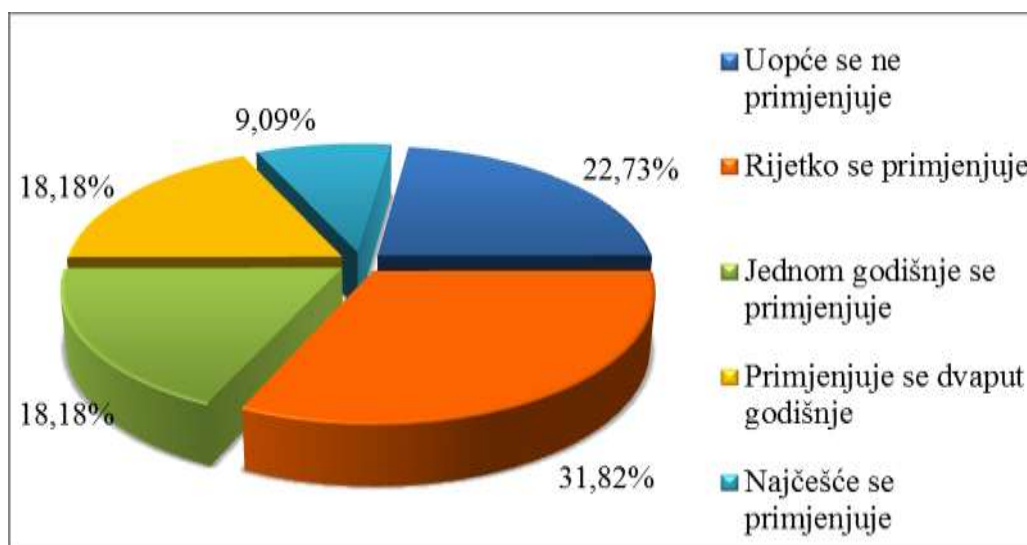
Dvaput godišnje ovu tehniku primjenjuje osam od 44 anketirana poduzeća i ona čine 18,18% anketiranih.

Isti postotak poduzeća, odnosno 18,18% anketiranih, ovu tehniku primjenjuje samo jednom godišnje.

Najveći broj anketiranih poduzeća, njih četrnaest od 44 ukupno anketirana, ovu tehniku strateškog upravljačkog računovodstva rijetko primjenjuje. Ta poduzeća čine 31,82% anketiranih poduzeća, što je i vidljivo iz grafikona 26.

Iz grafikona i tablice može se vidjeti da 22,73%, odnosno deset anketiranih poduzeća, uopće ne primjenjuje ovu tehniku strateškog upravljačkog računovodstva.

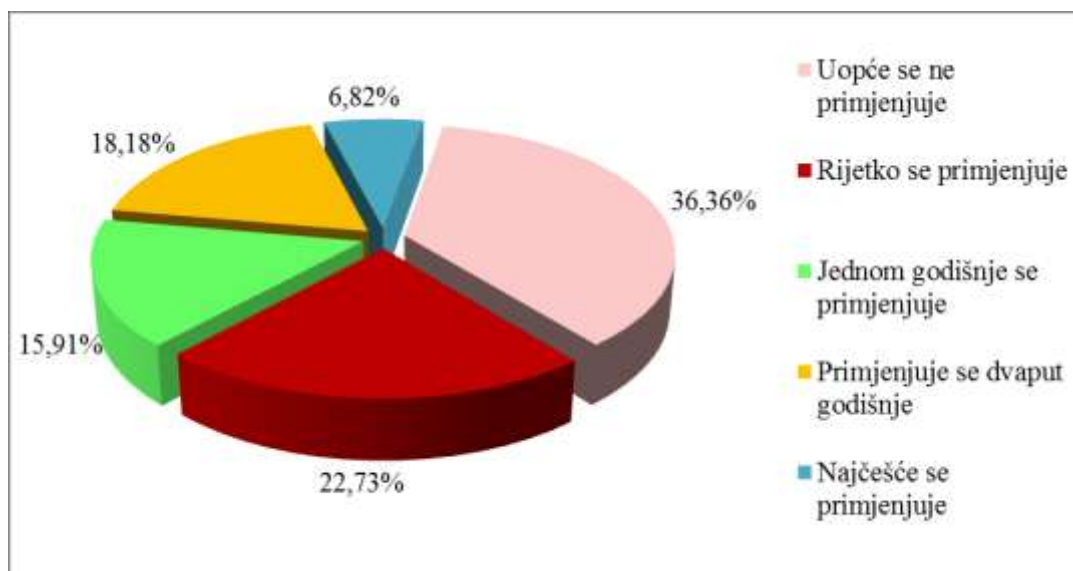
Grafikon 26. Učestalost primjene tehnike osiguranja računovodstvenih pretpostavki za prikupljanje relevantnih informacija u procjeni konkurentske tržišne strategije (CPM-a) izražena u %



Izvor: izrada autorice prema podacima iz istraživanja

Sljedeća tehnika, čija će se učestalost primjene analizirati, je procjena pozicije konkurenata (COPA – *Competitor performance appraisal*). Pored tablice 13.3., učestalost njene primjene prikazuje i grafikon 27.

Grafikon 27. Učestalost primjene procjene pozicije konkurenata izražena u %



Izvor: izrada autorice prema podacima iz istraživanja

Iz grafikona se odmah može uočiti da najveći broj anketiranih poduzeća, njih 36,36%, uopće ne primjenjuje ovu tehniku strateškog upravljačkog računovodstva. Riječ je o šesnaest od 44 ukupno anketirana poduzeća.

Deset od 44 poduzeća, odnosno 22,73% anketiranih, rijetko primjenjuje tehniku procjene pozicije konkurenata.

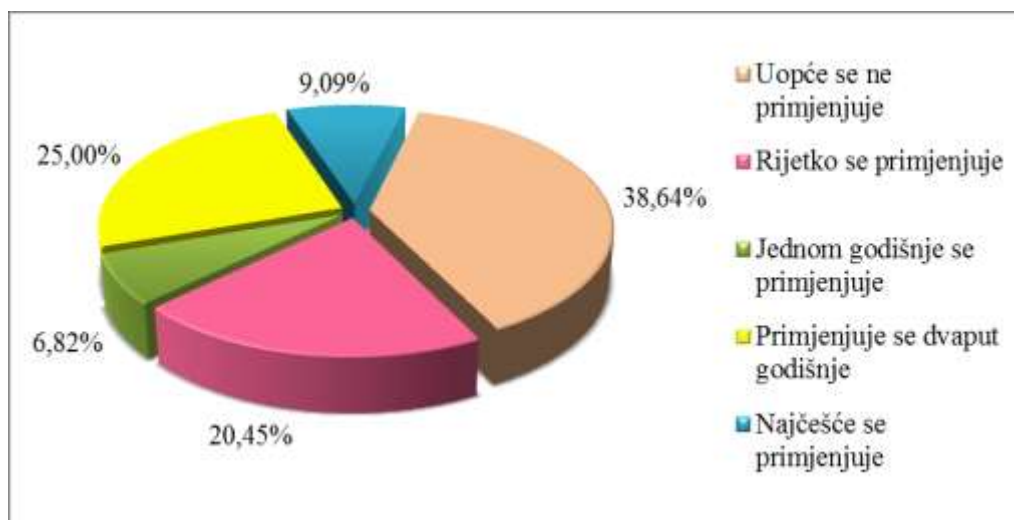
15,91% anketiranih, odnosno sedam od 44 poduzeća, primjenjuje ovu tehniku samo jednom godišnje.

Osam od 44 poduzeća primjenjuje ovu tehniku dvaput godišnje. Ta poduzeća čine 18,18% anketiranih.

Samo tri od 44 poduzeća, odnosno 6,82% anketiranih, najčešće primjenjuje ovu tehniku strateškog upravljačkog računovodstva.

Sljedeća tehnika, koja će se analizirati prema učestalosti primjene, je LCPA metoda ili *lifetime customer profitability analysis*.

Grafikon 28. Učestalost primjene LCPA metode izražena u %



Izvor: izrada autorice prema podacima iz istraživanja

Ovu tehniku strateškog upravljačkog računovodstva najčešće primjenjuje 9,09% anketiranih, odnosno četiri od 44 anketirana poduzeća.

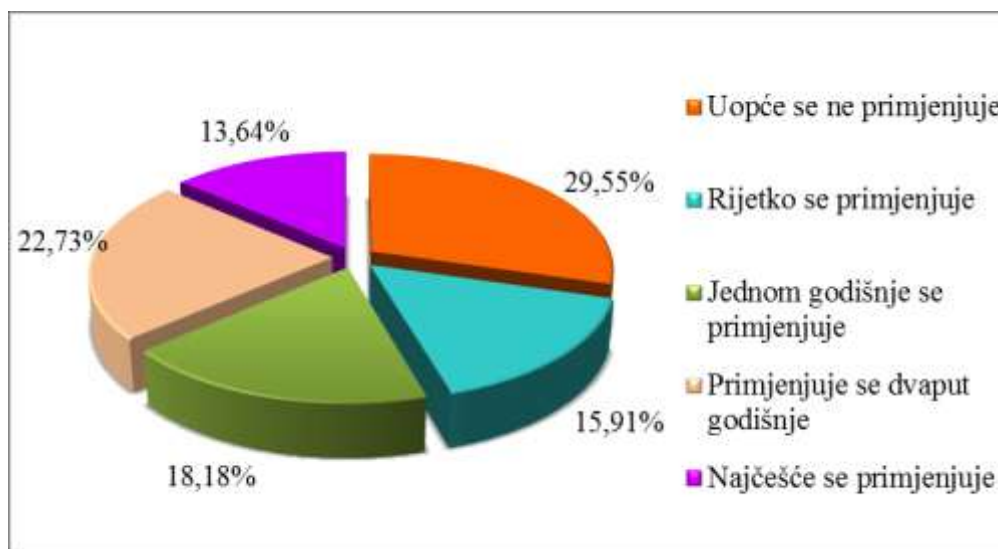
Dvaput godišnje ovu tehniku primjenjuje 25% anketiranih poduzeća, odnosno jedanaest od 44 anketirana poduzeća.

6,82% anketiranih poduzeća, odnosno tri od 44 anketirana poduzeća, navedenu tehniku primjenjuje samo jednom godišnje.

Devet od 44 poduzeća rijetko primjenjuje ovu tehniku. Ona čine 20,45% anketiranih.

Najveći broj anketiranih, sedamnaest od 44 anketirana poduzeća, uopće ne primjenjuje ovu tehniku. Ta poduzeća zauzimaju najveći udio u anketiranim poduzećima koji iznosi 38,64%.

Grafikon 29. Učestalost primjene analize profitabilnosti kupaca (CAP) izražena u %



Izvor: izrada autorice prema podacima iz istraživanja

Što se tiče tehnike analize profitabilnosti kupaca, čija je učestalost prikazana grafikonom 29 i tablicom 13.3., može se uočiti da najveći udio zauzimaju poduzeća koja ovu tehniku uopće ne primjenjuju i ona čine 29,55% anketiranih. Drugim riječima, trinaest od 44 anketirana poduzeća ne koristi ovu tehniku u prikupljanju informacija za strateško poslovno odlučivanje.

Dvaput godišnje ovu tehniku primjenjuje 22,73% anketiranih, odnosno deset od 44 anketirana poduzeća.

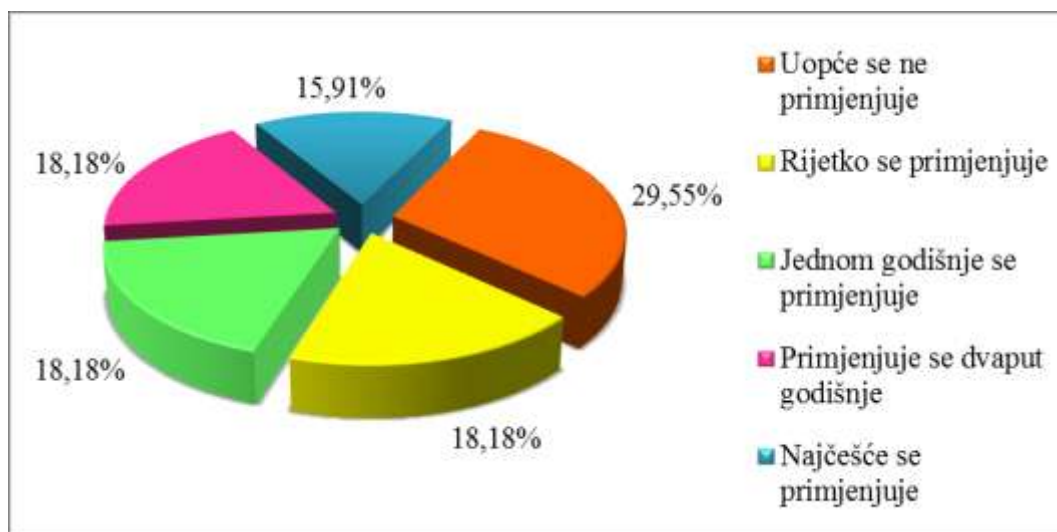
Osam od 44 poduzeća ovu tehniku primjenjuje samo jednom godišnje. Ta poduzeća čine 18,18% anketiranih.

Sedam od 44 poduzeća rijetko primjenjuje ovu tehniku i zauzimaju udio od 15,91% u ukupno anketiranim poduzećima.

Samo šest od 44 anketirana poduzeća ovu tehniku najčešće primjenjuje i ona čine 13,64% anketiranih poduzeća.

Kao posljednja tehnika strateškog upravljačkog računovodstva navodi se vrednovanje kupaca kao značajne imovine ili VAC metoda.

Grafikon 30. Učestalost primjene tehnike vrednovanja kupaca kao značajne imovine izražena u %



Izvor: izrada autorice prema podacima iz istraživanja

Grafikon 30 i tablica 13.3. prikazuju podatke o učestalosti primjene tehnike vrednovanja kupaca kao značajne imovine među 44 anketirana poduzeća.

Najveći broj poduzeća, trinaest od 44 anketirana, uopće ne primjenjuje ovu tehniku strateškog upravljačkog računovodstva. Ta poduzeća čine 29,55% ukupno anketiranih poduzeća.

18,18% poduzeća, odnosno osam od 44, rijetko primjenjuje ovu tehniku.

Nadalje, osam od 44 poduzeća ovu tehniku primjenjuje samo jednom godišnje te osam od 44 poduzeća ovu tehniku primjenjuje dvaput godišnje.

Najmanji broj anketiranih poduzeća, sedam od 44, ovu tehniku najčešće primjenjuje. Ta poduzeća čine 15,91% anketiranih.

Na temelju tehnika koje najčešće ili dvaput godišnje primjenjuje više od 20% anketiranih poduzeća, pokušat će se donijeti zaključak o tome koji se instrumenti strateškog upravljačkog računovodstva primjenjuju u hrvatskom gospodarstvu.

Više od 20% anketiranih poduzeća dvaput godišnje ili najčešće primjenjuje sljedeće tehnike strateškog upravljačkog računovodstva u svome poduzeću:

- *Attribute costing* / obračun specifičnih obilježja proizvoda ili usluge,
- *Life-cycle costing* / obračun troškova životnog vijeka proizvoda,
- *Quality costing* / obračun troškova kvalitete,
- *Target costing* / obračun ciljnih troškova,

- *Activity based costing* / obračun troškova lanca vrijednosti,
- *Benchmarking*,
- *The Theory of Constraints* / teorija ograničenja,
- *Throughput Accounting* / računovodstvo primitaka,
- *Balanced Scorecard* / integrirani pristup vrednovanju rezultata,
- *Strategic costing* / strategijsko upravljanje troškovima,
- *Strategic pricing* / strateški pristup upravljanju prihodima,
- *Competitor cost assessment* / procjena troškova konkurenata,
- *Lifetime customer profitability analysis* te
- *Customer profitability analysis* / analiza profitabilnosti kupaca.

Ukoliko se navedene tehnike grupiraju u pripadajuće strateške instrumente, može se zaključiti da se među anketiranim poduzećima s područja Republike Hrvatske najčešće primjenjuju sljedeći strateški računovodstveni instrumenti:

- **specifični obračuni** – u sklopu ovog instrumenta u hrvatskim se poduzećima najčešće primjenjuju *atribute costing* ili obračun specifičnih obilježja proizvoda ili usluge, obračun troškova životnog vijeka, obračun troškova kvalitete, obračun ciljnih troškova te *activity based costing* ili obračun troškova lanca vrijednosti;

- **planiranje, kontrola i usporedba rezultata** – u sklopu ovog strateškog upravljačkog instrumenta u hrvatskim se poduzećima najčešće primjenjuju *benchmarking*, teorija ograničenja (TOC), računovodstvo primitaka te *balanced scorecard*,

- **donošenje strateški orijentiranih poslovnih odluka** – u sklopu ovog strateškog računovodstvenog instrumenta najčešće se primjenjuju strategijsko upravljanje troškovima i strateški pristup upravljanju prihodima,

- **računovodstvo konkurenata** – u sklopu ovog strateškog računovodstvenog instrumenta najčešće se primjenjuje procjena troškova konkurenata (CCA),

- **računovodstvo kupaca** – u sklopu ovog strateškog računovodstvenog instrumenta najčešće se primjenjuju *lifetime customer profitability analysis* i analiza profitabilnosti kupaca.

S obzirom na to koje se tehnike najčešće primjenjuju, može se dati zaključak koje informacije hrvatska poduzeća najčešće prikupljaju za potrebe strateškog odlučivanja.

Među anketiranim se poduzećima najčešće prikupljaju informacije o:

- pouzdanosti proizvoda, stupnju njegove dovršenosti, pratećoj opremi ili uslugama, jamstvenim planovima i drugo,

- informacije o troškovima dizajniranja, uvođenja proizvoda na tržište, informacije o proizvodima u fazi rasta, zrelosti, pada i odlaska s tržišta,

- informacije o troškovima koji su rezultat ulaganja u postizanje željene kvalitete, prevencije te otklanjanja grešaka i odstupanja od ciljane kvalitete,

- informacije o najvišoj razini troškova koji smiju nastati u internim radnim procesima,

- informacije o troškovima svih aktivnosti i procesa,

- informacije o poslovanju konkurenata radi usporedbe svog poslovanja s njima,

- informacije o postojanju uskih grla u poslovanju i načinima na koji se ona mogu otkloniti,

- informacije o prihodima, uzrocima njihovog neostvarenja i načinu na koji se ti uzroci mogu otkloniti,

- informacije o opipljivim i neopipljivim činiteljima razvoja i ostvarenom rezultatu kako bi se povećalo zadovoljstvo kupaca, koji se smatraju temeljnom pretpostavkom za uspješno dugoročno poslovanje,

- informacije o troškovima lanca vrijednosti,

- informacije iz analize relevantnih činitelja na temelju kojih se donose odluke o prodajnim cijenama i slično,

- informacije iz relevantnih izvora na temelju kojih se može vršiti procjena troškova konkurenata i uspoređivati njihovo poslovanje s vlastitim,

- informacije o profitabilnosti značajnih ciljnih kupaca te relevantnim prihodima i troškovima koji pripadaju svakome od njih te

- informacije na temelju kojih se može vršiti procjena budućih prihoda i troškova povezanih s pozicioniranjem određenog kupca.

Na temelju prethodno navedenih strateških računovodstvenih informacija, koje osigurava primjena strateških računovodstvenih tehnika, a proizlaze iz financijskih izvještaja, drugih računovodstvenih izvora te neračunovodstvenih izvora, hrvatska poduzeća donose strateške poslovne odluke, postavljaju dugoročne ciljeve te formuliraju i implementiraju strategije za njihovo postizanje.

Te su informacije najvažnije za osiguranje dugoročne opstojnosti poduzeća na području Republike Hrvatske.

8. ZAKLJUČAK

Strateško ili strategijsko upravljačko računovodstvo je dio upravljačkog računovodstva, koji se razvio krajem dvadesetog stoljeća.

Razvoj ove vrste upravljačkog računovodstva potaknula je potreba da se menadžmentu osiguraju informacije na temelju kojih će moći donositi dugoročne poslovne odluke. Važnost dugoročnih ili strateških poslovnih odluka leži u tome što su one ključ za dugoročnu opstojnost jednog poduzeća.

Pored strateških poslovnih odluka, na informacijama koje osigurava strateško upravljačko računovodstvo, temelji se i postavljanje dugoročnih ciljeva te formuliranje i implementiranje najboljih strategija za njihovo postizanje.

Prilikom donošenja strateških poslovnih odluka, postavljanja dugoročnih ciljeva te formuliranja i implementiranja strategije, menadžerima je od izuzetne važnosti posjedovanje neračunovodstvenih informacija te računovodstvenih informacija iz finansijskih izvještaja i drugih računovodstvenih izvora. Te informacije menadžmentu omogućuju prikaz cjelokupne slike o poslovanju njegovog poduzeća, na temelju koje može donijeti ispravnu poslovnu odluku i formulirati ispravnu strategiju kojom će istu provesti u praksi.

Kako bi menadžment mogao raspolagati tim informacijama, iste mu mora osigurati strateško upravljačko računovodstvo. U tom pogledu, strateškim upravljačkim računovođama na raspolaganju stoji pet vrsta strateških računovodstvenih instrumenata s pripadajućim tehnikama: specifični obračuni, planiranje, kontrola i usporedba rezultata, donošenje strateški orijentiranih poslovnih odluka, računovodstvo kupaca i računovodstvo konkurenata.

Promatrajući gospodarstvo Republike Hrvatske, na temelju podataka prikupljenih provedenim istraživanjem o korištenju strateških računovodstvenih informacija u hrvatskom gospodarstvu, dolazi se do zaključka da su hrvatski menadžeri svjesni važnosti neraskidive veze između menadžmenta i računovodstva u jednom poduzeću te potrebe veće uključenosti samih menadžera u kreiranje informacija koje su im nužne prilikom strateškog poslovnog odlučivanja. Veća povezanost između menadžmenta i računovodstva doprinosi boljoj međusobnoj komunikaciji između računovođa i menadžera, koja rezultira boljom opskrbljenošću potrebnim informacijama, bržem uočavanju problema i uskih grla u poslovanju, bržem otkrivanju njihovog uzroka te odabirom najboljih metoda za otklanjanje istih. Sve to doprinosi uspješnijem poslovanju jednog poduzeća.

Važno je istaknuti da je istraživanje pokazalo da hrvatski menadžeri potrebne informacije crpe iz sva tri izvora: financijskih izvještaja, drugih računovodstvenih izvora te neračunovodstvenih informacija. Time se potvrđuju i navodi raznih literatura koje ističu da se jedino tako može steći cjelokupna slika o poslovanju poduzeća, postaviti realni dugoročni ciljevi te odabrati najpovoljnija strategija za njihovo ostvarenje.

Iz dobivenih rezultata istraživanja stječe se zaključak da hrvatski poduzetnici shvaćaju važnost računovodstvenih informacija prilikom donošenja strateških poslovnih odluka. Valja istaknuti da se radi o informacijama koje su osobito važne prilikom postavljanja planova i izrade proračuna, koji predstavlja kvantitativno izražene ciljeve postavljenje od strane menadžmenta. Ne smije se zanemariti i njihova važnost prilikom kontrole, organiziranja i vođenja, odnosno i kod ostalih funkcija samog menadžmenta, te kod otkrivanja problema i uskih grla u poslovanju i donošenja odluka o odabiru najpovoljnijih metoda za njihovo uklanjanje.

Nakon provedenog istraživanja o korištenju strateških računovodstvenih informacija u hrvatskom gospodarstvu, može se zaključiti da hrvatski menadžeri i računovođe prilikom donošenja strateških poslovnih odluka primjenjuju svih pet vrsta instrumenata strateškog upravljačkog računovodstva.

Što se tiče strateških računovodstvenih tehnika, na temelju podataka prikupljenih provedenim istraživanjem, može se zaključiti da se u hrvatskom gospodarstvu najčešće primjenjuju sljedeće tehnike: *benchmarking*, teorija ograničenja (TOC), računovodstvo primitaka, *balanced scorecard*, strategijsko upravljanje troškovima, strateški pristup upravljanju prihodima, procjena troškova konkurenata (CCA), *lifetime customer profitability analysis*, analiza profitabilnosti kupaca, *atribute costing*, obračun troškova životnog vijeka, obračun troškova kvalitete, obračun ciljnih troškova te *activity based costing* ili obračun troškova lanca vrijednosti.

Na kraju ovog diplomskog rada može se zaključiti da primjena većeg broja različitih tehnika strateškog upravljačkog računovodstva menadžerima i računovođama osigurava pristup različitim informacijama. Opskrbljenost različitim vrstama informacija menadžerima omogućava bolju spoznaju o poslovanju njihovog poduzeća, uočavanje snaga i slabosti te prednosti i nedostataka istoga, realnije postavljanje dugoročnih ciljeva i odabir najboljih strategija kojima će se oni ostvariti. Takav način poslovanja ključan je za osiguranje dugoročne opstojnosti poduzeća, osobito u današnje turbulentno okruženje, kojeg karakteriziraju učestale promjene.

LITERATURA

I. Knjige:

1. BRANDON, C. H. I DRTINA, R. E. (1997.). *Management accounting: strategy and control*. New York: The McGraw Hill Companies Inc
2. DRAŽIĆ - LUTILSKY, I., GULIN, D. et. al. (2010.). *Računovodstvo*. 3. izmijenjeno izdanje. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
3. GARRISON, R. H. I NOREEN, E. W. (1994.). *Managerial Accounting: Concepts for Planning, Control, Decision Making*. 7. izdanje. SAD: Irwin
4. GULIN, D. et. al. (2003.). *Računovodstvo*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
5. GULIN, D. et. al. (2011.). *Upravljačko računovodstvo*. Zagreb: RiF – Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
6. HILTON, R. W. (2009.). *Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment*. 8. izdanje. New York: McGraw-Hill/Irwin
7. HISRIC, R. D., PETERS, M. P. I SHEPHERD, D. A. (2011.). *Poduzetništvo*. 7. izdanje. Zagreb: Mate d.o.o.
8. HORNGREN, C. T. et. al. (2012.). *Cost Accounting: A managerial Emphasis*. 14. izdanje. New Jersey: Pearson Prentice Hall
9. KOTLER, P., KELLER, K. L. I MARTINOVIĆ, M. (2014.). *Upravljanje marketingom*. 14. izdanje. Zagreb: MATE d.o.o.
10. MIKIĆ, M. et. al. (ur.) (2011.). *Ekonomski leksikon*. 2. izdanje. Zagreb: Leksikografski zavod Miroslava Krlež i Masmedia
11. POLIMENI, R. S., HANDY, S. A. I CASHIN, J. A. (1999.). *Troškovno računovodstvo*. Zagreb: Faber & Zgombić Plus
12. PREVIŠIĆ, J. I OZRETIĆ DOŠEN, Đ. (2004.). *Marketing*. 2. izmijenjeno i dopunjeno izdanje. Zagreb: Adverta d.o.o.
13. SIKAVICA, P., BAHTIJAREVIĆ - ŠIBER, F. (2004.). *Menadžment: teorija menadžmenta i veliko empirijsko istraživanje u Hrvatskoj*. Zagreb: Masmedia
14. SIKAVICA, P., BAHTIJAREVIĆ - ŠIBER, F. I POLOŠKI VOKIĆ, N. (2008.). *Temelji menadžmenta*. Zagreb: Školska knjiga d.d.

15. TKALAC VERČIĆ, A., SINČIĆ ĆORIĆ, D. I POLOŠKI VOKIĆ, N. (2010.). *Priručnik za metodologiju istraživačkog rada: kako osmisliti, provesti i opisati znanstveno i stručno istraživanje*. Zagreb: M.E.P. d.o.o.
16. TURK, I. (1973.). *Računovodstvo troškova*. Zagreb: Informator
17. WEYGANDT, J. J., KIESO, D. E. I KIMMEL, P. D. (1999.). *Managerial accounting: tools for business decision making*. New York: John Wiley & Sons, Inc
18. WILLIAMS, J. et. al. (2010.). *Financial and Managerial Accounting: The Basis for Business Decisions*. 15. izdanje. New York: McGraw-Hill/Irwin

II. Članci:

1. AFONINA, A. I CHALUPSKÝ, V. (2013.). Investigation of Strategic Tools and Techniques. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*. Vol. 61. (4). str. 833. - 840. [Online] Dostupno na: <http://dx.doi.org/10.11118/actaun201361040833>
2. CINQUINI, L. I TENUCCI, A. (2007.). *Is the adoption of Strategic Management Accounting techniques really „strategy-driven“?* Evidence from a survey. MAR 2007 - Cost and Performance in Services and Operations. Trento: MPRA. str. 1. - 28. [Online]. Dostupno na: http://mpra.ub.uni-muenchen.de/11819/1/MPRA_paper_11819.pdf
3. METER, M. (2006.). Potreba intenzivnijeg korištenja i mogućnosti unapređenja računovodstveno informacijskih sustava u hrvatskim poduzećima. *Ekonomski pregled*. [Online] Vol. 57. (7-8). str. 518. – 545. Dostupno na: http://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=12827 [Pristupljeno: 03. ožujka 2015.]
4. MIKO, L. (1987.). Osobitosti računovodstvenih informacija za informacijski sistem. *Journal of Information and Organizational Sciences*. [Online] (11). str. 127. – 135. Dostupno na: http://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=119536 [Pristupljeno: 03. ožujka 2015.]
5. MIKO, L. (2004.). Računovodstvene informacije kao podloga upravljanja društvom. *Računovodstvo, revizija i financije*. Vol. 14. (10). str. 26. – 30.
6. MRŠA, J. (2005.). Čimbenici kvalitete financijskog izvještavanja. *Na 40. simpoziju Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika pod nazivom „Usklađivanje hrvatskog računovodstvenog i financijskog zakonodavstva s pravnom stečevinom Europske unije“*. Pula, lipanj 2005. godine. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika. Broj stranica rada: 9 stranica (54. - 63. stranice).

7. RAMLJAK, B. I ROGOŠIĆ, A. (2013.). Interno orijentirano računovodstvo u provedbi strategije kvalitete. *Ekonomski pregled*. Vol. 64 (1). str. 30. – 48.

III. Ostali izvori podataka:

1. ZENZEROVIĆ, R. (2014.). *Računovodstvo kupaca*. Predavanje u okviru kolegija Strateško računovodstvo, održano 14. siječnja 2014. godine. str. 1. – 5.

2. ZENZEROVIĆ, R. (2014.). *Računovodstvo konkurenata*. Predavanje u okviru kolegija Strateško računovodstvo, održano 21. siječnja 2014. godine. str. 1. – 4.

POPIS SLIKA

Slika 1. <i>Struktura računovodstva</i>	4
Slika 2. <i>Ciljevi prema razinama menadžmenta u organizaciji</i>	9
Slika 3. <i>Tokovi informacija unutar i izvan poduzeća</i>	10
Slika 4. <i>Sustav obračuna troškova procesa u dvije faze, odnosno u dva stupnja</i>	27
Slika 5. <i>Dvije dimenzije ABC-a</i>	27
Slika 6. <i>Ciljevi obračuna troškova procesa</i>	30
Slika 7. <i>Razlika između tradicionalnog i ciljnog upravljanja troškovima</i>	38
Slika 8. <i>Određivanje ciljnih troškova pomoću metode oduzimanja</i>	40
Slika 9. <i>Regresivna jednadžba za definiranje ciljnih troškova</i>	41
Slika 10. <i>Područje primjene ciljnih troškova</i>	42
Slika 11. <i>Uloga i zadaci upravljačkog računovodstva okoliša</i>	49
Slika 12. <i>Perspektive BSC</i>	55

POPIS TABLICA

Tablica 1. <i>Teorijska polazišta razvrstavanja troškova okoliša</i>	51
Tablica 2. <i>Pokazatelji mjerenja učinaka pojedinih perspektiva u BSC sustavu.....</i>	56
Tablica 3. <i>Obuhvat računovodstvenih informacija s obzirom na svrhu i zadane ciljeve.....</i>	61
Tablica 4. <i>Organizacijski oblik poduzeća</i>	69
Tablica 5. <i>Broj poduzeća prema vrsti djelatnosti kojom se bave</i>	71
Tablica 6. <i>Klasifikacija poduzeća prema njihovoj veličini</i>	73
Tablica 7. <i>Prosječan broj zaposlenih u poduzeću</i>	74
Tablica 8. <i>Visina ukupnih prihoda u prethodnoj poslovnoj godini izražena u kunama.....</i>	76
Tablica 9. <i>Prikaz broja poduzeća s obzirom na fazu životnog ciklusa u kojoj se pojedino poduzeće nalazi</i>	77
Tablica 10. <i>Ocjena povezanosti strateškog menadžmenta i poduzeća u anketiranim poduzećima.....</i>	79
Tablica 11. <i>Ocjena važnosti pojedinih izvora informacija prilikom donošenja strateških poslovnih odluka u poduzeću</i>	81
Tablica 12. <i>Važnost računovodstvenih informacija u poduzeću</i>	84
Tablica 13. <i>Učestalost primjene tehnika strateškog upravljačkog računovodstva u hrvatskom gospodarstvu</i>	87
Tablica 13.1. <i>Učestalost primjene tehnika strateškog upravljačkog računovodstva u hrvatskom gospodarstvu (nastavak tablice)</i>	93
Tablica 13.2. <i>Učestalost primjene tehnika strateškog upravljačkog računovodstva u hrvatskom gospodarstvu (nastavak tablice)</i>	98
Tablica 13.3. <i>Učestalost primjene tehnika strateškog upravljačkog računovodstva u hrvatskom gospodarstvu (nastavak tablice)</i>	103

POPIS GRAFIKONA

Grafikon 1. <i>Struktura računovodstva okoliša</i>	47
Grafikon 2. <i>Zastupljenost pojedinog organizacijskog oblika među anketiranim poduzećima u %</i>	69
Grafikon 3. <i>Zastupljenost anketiranih poduzeća s obzirom na djelatnost kojom se bave izražena u %</i>	72
Grafikon 4. <i>Zastupljenost poduzeća prema njihovoj veličini izražena u %</i>	73
Grafikon 5. <i>Zastupljenost poduzeća prema prosječnom broju zaposlenih izražena u %</i>	75
Grafikon 6. <i>Zastupljenost poduzeća prema visini ukupnih prihoda ostvarenih u posljednjoj poslovnoj godini izražena u %</i>	77
Grafikon 7. <i>Zastupljenost poduzeća, s obzirom na fazu životnog ciklusa u kojoj se poduzeće nalazi, izražena u %</i>	78
Grafikon 8. <i>Zastupljenost poduzeća, s obzirom na povezanost između strateškog menadžmenta i računovodstva u njihovom poduzeću, izražena u %</i>	80
Grafikon 9. <i>Zastupljenost poduzeća, prema važnosti pojedinih izvora informacija prilikom donošenja strateških poslovnih odluka, izražena u %</i>	83
Grafikon 10. <i>Zastupljenost poduzeća, s obzirom na važnost računovodstvenih informacija prilikom donošenja poslovnih odluka, izražena u %</i>	85
Grafikon 11. <i>Učestalost primjene Attribute costing ili obračuna specifičnih obilježja proizvoda ili usluge, kao tehnike strateškog upravljačkog računovodstva, u hrvatskom gospodarstvu izražena u %</i>	88
Grafikon 12. <i>Učestalost primjene life-cycle costing ili obračuna troškova životnog vijeka proizvoda, kao tehnike strateškog upravljačkog računovodstva, u hrvatskom gospodarstvu izražena u %</i>	89
Grafikon 13. <i>Učestalost primjene tehnike Life-cycle assessment ili procjene utjecaja na okoliš u životnom vijeku proizvoda u hrvatskom gospodarstvu, izražena u %</i>	90
Grafikon 14. <i>Učestalost primjene tehnike obračuna troškova kvalitete izražena u %</i>	91
Grafikon 15. <i>Učestalost primjene tehnike obračuna troškova okoliša izražena u %</i>	92
Grafikon 16. <i>Učestalost primjene tehnike obračuna ciljnih troškova, kao tehnike strateškog upravljačkog računovodstva, izražena u %</i>	93
Grafikon 17. <i>Učestalost primjene Activity based costing-a ili obračuna troškova lanca vrijednosti izražena u %</i>	94

Grafikon 18. <i>Učestalost primjene tehnike benchmarking-a izražena u %</i>	95
Grafikon 19. <i>Učestalost primjene TOC – The Theory of Constraints ili teorije ograničenja izražena u %</i>	96
Grafikon 20. <i>Učestalost primjene tehnike računovodstva primitaka izražena u %</i>	97
Grafikon 21. <i>Učestalost primjene Balanced Scorecard, kao tehnike strateškog upravljačkog računovodstva, izražena u %</i>	98
Grafikon 22. <i>Učestalost primjene tehnike strategijsko upravljanje troškovima ili Strategic Costing / Strategic cost management izražena u %</i>	99
Grafikon 23. <i>Učestalost primjene tehnike strateškog pristupa upravljanju prihodima izražena u %</i>	100
Grafikon 24. <i>Učestalost primjene tehnike Brand valuation izražena u %</i>	101
Grafikon 25. <i>Učestalost primjene tehnike procjene troškova konkurenata izražena u %</i>	102
Grafikon 26. <i>Učestalost primjene tehnike osiguranja računovodstvenih pretpostavki za prikupljanje relevantnih informacija u procjeni konkurentske tržišne strategije (CPM-a) izražena u %</i>	104
Grafikon 27. <i>Učestalost primjene procjene pozicije konkurenata izražena u %</i>	104
Grafikon 28. <i>Učestalost primjene LCPA metode izražena u %</i>	105
Grafikon 29. <i>Učestalost primjene analize profitabilnosti kupaca (CAP) izražena u %</i>	106
Grafikon 30. <i>Učestalost primjene tehnike vrednovanja kupaca kao značajne imovine izražena u %</i>	107

POPIS PRILOGA

1. Anketni upitnik

SAŽETAK – Korištenje strateških računovodstvenih informacija u hrvatskom gospodarstvu

Strateško upravljačko računovodstvo ima veliku važnost u poslovnom odlučivanju. Radi se o vrsti računovodstva koja zadovoljava menadžerske potrebe za informacijama.

Zadatak strateškog upravljačkog računovodstva je osigurati informacije na temelju kojih menadžeri postavljaju dugoročne ciljeve, formuliraju strategije za njihovo postizanje i donose strateške odluke.

Strateške su odluke od ključne važnosti za uspješno poslovanje poduzeća i njegovu dugoročnu opstojnost. Donošenje strateških poslovnih odluka temelji se na informacijama koje proizlaze iz različitih izvora, kao što su neračunovodstvene informacije te računovodstvene informacije iz financijskih izvještaja i drugih računovodstvenih izvora.

Potrebne informacije strateško upravljačko računovodstvo prikuplja pomoću instrumenata i tehnika strateškog upravljačkog računovodstva. Razlikuje se pet vrsta instrumenata strateškog upravljačkog računovodstva: specifični obračuni, planiranje, kontrola i usporedba rezultata, donošenje strateški orijentiranih poslovnih odluka, računovodstvo kupaca i računovodstvo konkurenata. Ti se instrumenti sastoje od različitih tehnika strateškog upravljačkog računovodstva.

U hrvatskom se gospodarstvu najčešće primjenjuju sljedeće tehnike strateškog upravljačkog računovodstva: obračun specifičnih obilježja proizvoda ili usluga, obračun troškova životnog vijeka, obračun troškova kvalitete, obračun ciljnih troškova, obračun troškova lanca vrijednosti (*activity based costing*), proces usporedbe vlastitih rezultata s najboljim konkurentom (*benchmarking*), teorija ograničenja, računovodstvo primitaka, integrirani pristup vrednovanju rezultata (*balanced scorecard*), strategijsko upravljanje troškovima, strateški pristup upravljanju prihodima, procjena troškova konkurenata, analiza profitabilnosti kupaca i *lifetime customer profitability analysis*.

Ključne riječi: upravljačko računovodstvo, informacije, donošenje odluka, strateške odluke, instrumenti strateškog upravljačkog računovodstva, tehnike strateškog upravljačkog računovodstva

SUMMARY - The Use of Strategic Accounting Information in the Croatian Economy

Strategic management accounting has a very important role in business decision making. It is a type of accounting which satisfies managerial information needs. Managerial accounting is providing information for setting the company's overall goals, formulating business strategy and long term strategic decision making. Strategic decisions are crucial for the long-term viability of the company.

Managers in decision-making process use information that come from a variety of sources, such as nonfinancial information and financial information from financial statements and other financial resources.

In order to collect the information, it is necessary to use strategic management accounting instruments and techniques. There are five groups of strategic management accounting instruments: costing, planning, control and performance measurement, decision-making, customer accounting and competitor focused accounting. The instruments are consisting with different strategic management accounting techniques.

The most used strategic management accounting techniques in Croatian economy are: attribute costing, life-cycle costing, quality costing, target costing, activity based costing, benchmarking, the theory of constraints, throughput accounting, balanced scorecard or integrated performance measurement, strategic costing or strategic cost management, strategic pricing, competitor cost assessment, customer profitability analysis or customer account profitability and lifetime customer profitability analysis.

Key words: strategic management accounting, information, decision making, strategic decisions, strategic management accounting instruments, strategic management accounting techniques

PRILOG 1. ANKETNI UPITNIK

ANKETNI UPITNIK

1. Organizacijski oblik poduzeća je (izaberite samo jedan od ponuđenih odgovora):

- a) obrt
- b) jednostavno trgovačko društvo
- c) komanditno društvo
- d) društvo s ograničenom odgovornošću
- e) dioničko društvo

2. Koja je glavna djelatnost poduzeća prema Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti iz 2007. godine? Izaberite samo jedan od ponuđenih odgovora.

- a) Poljoprivreda, šumarstvo i ribarstvo
- b) Rudarstvo i vađenje
- c) Prerađivačka industrija
- d) Opskrba električnom energijom, plinom, parom i klimatizacija
- e) Opskrba vodom; uklanjanje otpadnih voda, gospodarenje otpadom te djelatnosti sanacije okoliša
- f) Građevinarstvo
- g) Trgovina na veliko i malo; popravak motornih vozila i motocikala
- h) Prijevoz i skladištenje
- i) Djelatnosti pružanja smještaja te pripreme i usluživanja hrane
- j) Informacije i komunikacije
- k) Financijske djelatnosti i djelatnosti osiguranja
- l) Poslovanje nekretninama
- m) Stručne, znanstvene i tehničke djelatnosti
- n) Administrativne i pomoćne uslužne djelatnosti
- o) Javna uprava i obrana; obvezno socijalno osiguranje
- p) Obrazovanje
- q) Djelatnosti zdravstvene zaštite i socijalne skrbi
- r) Umjetnost, zabava i rekreacija
- s) Ostale uslužne djelatnosti

t) Djelatnosti kućanstava kao poslodavaca; djelatnosti kućanstava koja proizvode različitu robu i obavljaju različite usluge za vlastite potrebe

u) Djelatnosti izvanteritorijalnih organizacija i tijela

3. S obzirom na veličinu, poduzeće se može klasificirati kao (izaberite samo jedan od ponuđenih odgovora):

a) Mikro poduzetnik (do 10 zaposlenika)

b) Mali poduzetnik

c) Srednji poduzetnik

d) Veliki poduzetnik

4. Koliko iznosi prosječan broj zaposlenih u poduzeću? Izaberite samo jedan od ponuđenih odgovora.

a) 1 – 5

b) 6 – 10

c) 11 – 50

d) 51 – 250

e) Preko 251

5. Koliko u kunama iznosi visina ukupnih prihoda ostvarenih u posljednjoj poslovnoj godini? Izaberite samo jedan od ponuđenih odgovora.

a) Manje od 500.000,00

b) 500.000,00 – 1.000.000,00

c) 1.000.000,00 – 5.000.000,00

d) 5.000.000,00 – 10.000.000,00

e) 10.000.000,00 – 20.000.000,00

f) 20.000.000,00 – 50.000.000,00

g) Iznad 50.000.000,00

6. U kojoj se fazi životnog ciklusa nalazi poduzeće? Izaberite samo jedan od ponuđenih odgovora.

- a) faza uvođenja novog proizvoda/usluge
- b) faza rasta
- c) faza zrelosti
- d) faza opadanja

7. Ocjenom od jedan do pet ocijenite povezanost strateškog menadžmenta i računovodstva u poduzeću (1 – nepovezano, 2 - slaba povezanost, 3 – dobra povezanost, 4 – vrlo dobra povezanost, 5 – odlična povezanost):

	Nepovezano					Odlična povezanost
	1	2	3	4	5	
Povezanost strateškog menadžmenta i računovodstva						

8. Ocjenom od jedan do pet ocijenite važnost sljedećih izvora informacija potrebnih za donošenje strateških poslovnih odluka u poduzeću (1 – potpuno nevažno, 2 – najmanje važno, 3 – srednje važno, 4 – veoma važno, 5 – najvažnije):

	Potpuno nevažno					Najvažnije
	1	2	3	4	5	
Financijski izvještaji (bilanca, račun dobiti i gubitka, izvještaj o novčanom toku, izvještaj o promjenama kapitala)						
Drugi računovodstveni izvori						
Neračunovodstvene informacije						

9. Ocjenom od jedan do pet ocijenite važnost računovodstvenih informacija prilikom donošenja strateških poslovnih odluka u poduzeću (1 – potpuno nevažne, 2 – najmanje važne, 3 – srednje važne, 4 – veoma važne, 5 – najvažnije):

	Potpuno nevažne					Najvažnije				
	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
Važnost računovodstvenih informacija u poduzeću										

10. Ocjenom od jedan do pet ocijenite učestalost primjene navedenih tehnika strateškog računovodstva u poduzeću (1 – uopće se ne primjenjuje, 2 – rijetko, 3 – jednom godišnje, 4 – dvaput godišnje, 5 – najčešće se primjenjuje):

	Uopće ne se primjenjuje					Najčešće se primjenjuje				
	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
<i>Attribute costing</i> - obračun specifičnih, opipljivih ili neopipljivih, obilježja proizvoda/usluge zbog kojih ih kupac odabire										
<i>Life-cycle costing</i> / <i>obračun troškova životnog vijeka proizvoda</i> – sagledavanje budućih troškova čitavog ciklusa (troškovi dizajniranja, uvođenja na tržište, rasta, zrelosti, pada i odlaska s tržišta) te njihovo svođenje na sadašnju vrijednost										
<i>Life-costing assessment</i> / <i>procjena utjecaja na okoliš u životnom vijeku proizvoda (eco bilanca)</i> – uključivanje ulaganja u unapređenje i zaštitu okoliša u obračun troškova životnog vijeka										

proizvoda, putem materijalnih-naturalnih tokova i međunarodno priznatih indikatora					
Obračun troškova kvalitete (Quality costing) – obračun troškova koji nastaju zbog ulaganja u postizanje ciljane kvalitete ili uklanjanja grešaka nastalih nepoštivanjem odredbi standarda ISO 9000ff					
Eco costing - obračun troškova okoliša nastalih sustavnim provođenjem politika unapređenja i zaštite okoliša te troškova okoliša uzrokovanih nebrigom o okolišu i nepoštivanjem nacionalnih, regionalnih, EU i globalnih pravila o okolišu					
Target costing / obračun ciljnih troškova – tehnika koja se provodi u fazi dizajniranja proizvoda i procesa, a odnosi se na utvrđivanje najviše razine troškova, koji smiju nastati u internim radnim procesima, na temelju procjene postizanja određene prodajne cijene na tržištu i mogućnosti postizanja željene razine pokrića					
Activity based costing – Value chain costing – obračun troškova lanca vrijednosti, odnosno tehnika procjene troškova					

svih aktivnosti i procesa, resursa te troškovnih objekata (od faze dizajniranja, nabave, proizvodnje, izbora kanala prodaje do distribucije i popratnih usluga nakon prodaje proizvoda)					
Benchmarking – tehnika usporedbe vlastitih rezultata s najboljim konkurentom					
TOC – The Theory of Constraints = Teorija ograničenja – tehnika koja obuhvaća načine i mogućnosti uklanjanja uskih grla pri čemu se, uz uvažavanje potreba i želja kupaca i primjenu konkurentskih strategija, postiže maksimalizacija profita, ostvarenje optimalnog rezultata poslovanja i uspjeha na ciljnom tržištu					
Računovodstvo primitaka / Throughput Accounting – tehnika specifičnog pristupa planiranju i kontroli prihoda u kratkom roku koja ukazuje na uzroke neostvarenja prihoda i potrebu njihova uklanjanja u dugom roku					
Balanced Scorecard - integrirani pristup vrednovanju – tehnika vrednovanja rezultata kroz četiri BSC perspektive (kupaca, učenja i rasta, procesa te					

<p>financijska) pri čemu se objedinjavaju opipljivi i neopipljivi činitelji razvoja i njihov sinergijski učinak s ciljem osiguranja ukupnog zadovoljstva kupaca što se smatra temeljem poslovnog uspjeha u dugom roku</p>					
<p>Strategijsko upravljanje troškovima (Strategic Costing / Strategic cost management) – tehnika povezivanja informacija o troškovima lanca vrijednosti i marketinških informacija, što je potrebno prilikom definiranja uspješne strategije te prilikom kontrole ponašanja poslovnog sustava u cilju postizanja konkurentskih prednosti na ciljnom tržištu</p>					
<p>Strateški pristup upravljanju prihodima / Strategic pricing – tehnika analiziranja strateških čimbenika (kao što su znanje i iskustvo, mjere za ocjenu elastičnosti, rast tržišta, reakcija konkurenata na promjene cijena, kriteriji ekonomskog rasta) tijekom procesa odlučivanja o prodajnim cijenama</p>					
<p>Brand valuation / procjena financijskih učinaka primjene branda</p>					

<p>(marke) – tehnika utvrđivanja financijske vrijednosti <i>branda</i> kroz procjenu financijskih učinaka primjene <i>branda</i> kao što su vodstvo, stabilnost na tržištu u usporedbi s konkurencijom, trendovi, internacionalizacija, podrška, zaštita, povijesno nasljeđe i drugo</p>					
<p>Procjena troškova konkurenata (CCA – Competitor cost assessment) – tehnika osiguranja korištenja relevantnih izvora koji omogućuju sustavno procjenjivanje troškova konkurenata te njihovu usporedbu s vlastitim</p>					
<p>Osiguranje računovodstvenih pretpostavki za prikupljanje relevantnih informacija u procjeni konkurentske tržišne strategije (CPM – Competitive position monitoring) – tehnika analiziranja tržišne pozicije konkurenta i njegove tržišne strategije kroz procjenu i praćenje trendova u prodaji konkurenta, njegovom tržišnom udjelu, jediničnim troškovima te profitabilnosti prodaje (prinosu od prodaje)</p>					
<p>Procjena pozicije konkurenata (COPA –</p>					

<p>Competitor performance appraisal) – tehnika utvrđivanja ključa uspjeha konkurenta, točnije konkurentskih prednosti s kojima nastupa na tržištu, kroz sustavnu analizu podataka prikazanih u temeljnim financijskim izvještajima</p>					
<p>LCPA metoda ili lifetime customer profitability analysis – tehnika procjene profitabilnosti ciljnih kupaca kroz više budućih razdoblja, odnosno procjene budućih prihoda i troškova povezanih s pozicioniranjem određenog kupca u očekivanim tržišnim uvjetima</p>					
<p>Analiza profitabilnosti kupaca (CAP – Customer profitability analysis / Customer account profitability) – tehnika tekućeg obračuna profitabilnosti značajnih kupaca, odnosno primjena one metode obračuna koja omogućuje da se pojedinom kupcu relevantni prihodi i troškovi što realnije dodijele</p>					
<p>Vrednovanje kupca kao značajne imovine (VAC metoda = Valuation of customer as asset) – tehnika valorizacije svakog kupca kojom se</p>					

ocjenjuje njegovo ekonomsko značenje za poslovni sustav i kompaniju uz naglasak na procjenu sadašnje vrijednosti svih budućih profita proizašlih iz poslovnih transakcija s tim kupcem					
--	--	--	--	--	--

11. Ukoliko ste zainteresirani za rezultate istraživanja, molimo Vas da ostavite Vašu e-mail adresu, na koju ćemo Vam iste dostaviti:

--